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 DE 2024 A ENERO DEL EJERCICIO 2025

CARMEN SOCORRO QUEVEDO

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

A) Hecho imponible

Clave: obligación de hacer

"La entidad consultante desarrolla la actividad de restaurante y pretende suscribir un contrato de suministro en exclusiva con una empresa que se dedica a comercializar diversas marcas de cerveza. En el contrato consta que la empresa suministradora de la cerveza hará una entrega de dinero en concepto de descuento anticipado de las compras que se vayan a efectuar durante la duración del contrato. Se consulta la incidencia en el IGIC de este abono de la empresa comercializadora a la entidad consultante.

(…) Se deriva de lo expuesto que la entidad consultante presta un servicio de obligación de hacer en favor de la empresa comercializadora de cerveza, consistente en la obligación de venta exclusiva de la cerveza que ésta le suministra. [artículo 7.2.5º de la Ley 20/1991]

(...)

Por tanto, nos encontramos ante un servicio sujeto y no exento del IGIC prestado por la entidad consultante en favor de la empresa suministradora de cerveza.

(...)

Pues bien, en realidad la cantidad que abona la empresa suministradora de cerveza a la entidad consultante no dispone de la naturaleza de descuento o bonificación correspondiente a las entregas de cerveza, sino que constituye la contraprestación de la prestación de servicios de la obligación de hacer.

(…) Conforme a lo expuesto, es criterio de este centro directivo que la cantidad abonada por la empresa proveedora de cerveza a la entidad mercantil consultante constituye la contraprestación de la prestación de servicios sujeta y no exenta del IGIC de obligación de hacer (venta exclusiva de la cerveza), realizada por la entidad consultante a la empresa suministradora de la cerveza."

(Contestación vinculante de fecha 7 de enero de 2025)

Clave: aportaciones para financiar actividades

"La entidad consultante, con domicilio fiscal en Canarias, es una entidad mercantil cuyo capital social está integrado por la Comunidad Autónoma de Canarias en un 50% y el Estado español en el otro 50%, para el diseño y la construcción del Gran Telescopio Canarias.

La sociedad consultante plantea distintos supuestos en los que cuestiona la sujeción al IGIC, así como el tipo aplicable y en su caso el devengo.

(…)

(…) para la resolución de la presente consulta debe determinarse si las cantidades percibidas o generadas constituyen contraprestación de actos de consumo, y en caso de respuesta positiva, si constituye base imponible de operaciones sujetas al IGIC.

(…)

A la vista de lo expuesto en el (…) artículo [22.2.b de la Ley 20/1991], el legislador ha plasmado que el pago de una subvención no vinculada a precio, no

forma parte de la base imponible del IGIC, ya que no constituye un acto de consumo gravable puesto que su finalidad no es retribuir un servicio, sino que tiene por objeto compensar al prestador del servicio, en este caso la entidad consultante.

La entidad consultante, al recibir aportaciones o dotaciones dinerarias, como se establece en la primera de las cuestiones planteadas por la consultante, actúa como un ente que presta un servicio público o realiza una actividad de interés general, y al no tener destinatarios previamente identificados sino dirigirse al conjunto de la colectividad, no realiza operaciones sujetas al IGIC ya que falta el vínculo jurídico en cuyo seno se intercambian prestaciones recíprocas. Por ello, las subvenciones o aportaciones que satisfacen los entes públicos para la prestación de tales servicios o la realización de dichas actividades de investigación no tienen la calificación de contraprestación, y por ello, son irrelevantes a efectos de IGIC.

Bajo la lectura del art. 22.2.b Ley 20/1991, no habría consumo gravable en el caso presentado por la consultante, en la cual, los socios de la entidad consultante, esto es, Comunidad Autónoma de Canarias y el Estado, realizan una aportación, pero con ánimo de cubrir una actividad de interés general y quienes se benefician del servicio prestado no son directamente dichos entes públicos que satisfacen el pago.

Otra de las cuestiones planteadas, es si las contribuciones anuales, las aportaciones o incluso las contraprestaciones satisfechas en favor de la entidad consultante, por parte de Organismos Públicos, sean nacionales o internacionales o personas físicas o jurídicas públicas o privadas, cualquiera que sea la residencia de estos últimos, se perciben como contraprestación a cambio de una operación sujeta al IGIC, consistente en la prestación de un servicio de cesión de un derecho de uso.

Para atender a esta cuestión, hay que poner el foco de atención en que quienes satisfacen dichas contribuciones, aportaciones o contraprestaciones, a diferencia de lo comentado respecto de la cuestión primera, en este supuesto, sí están recibiendo a cambio del pago satisfecho, un servicio (artículo 7 Ley 20/1991), pues como se plantea el caso, a cambio tienen un derecho de uso, por lo tanto, hay una reciprocidad entre las partes y son destinatarios concretos e identificables.

A la vista de que en este caso sí existe una operación de consumo, consistente en la cesión del derecho de uso de una fracción de las horas de

observación disponible en el telescopio situado en Canarias, advertiremos que tal operación está sujeta a IGIC o no, en atención a las reglas de localización.

(…)

Conforme a todo lo expuesto, y de acuerdo con lo manifestado por la entidad consultante, es criterio de este centro directivo que:

- Las dotaciones o aportaciones presupuestarias no vinculadas a precio, son irrelevante a efectos de IGIC, ya que no constituyen contraprestación de un acto de consumo gravable puesto que su finalidad no es retribuir un servicio, sino que tiene por objeto financiar al prestador del servicio por el déficit que genera la actividad de investigación, desarrollo e innovación.

- En el caso de operaciones de consumo, consistentes en la cesión del derecho de uso de una fracción de las horas de observación disponible del telescopio situado en Canarias, estamos ante una operación sujeta a IGIC en atención a las reglas de localización, y al ser un servicio suficientemente vinculado directamente con bienes inmuebles, con independencia de la localización o condición del pagador y destinatario de la prestación del servicio. El tipo impositivo aplicable será del cero por ciento de IGIC produciéndose el devengo en el caso de pagos anticipados, cuando estos se abonen."

(Contestación vinculante de fecha 13 de noviembre de 2024)

Clave: sujeción entrega gratuita.

"Entre los proyectos que desarrolla [la entidad consultante] se encuentra la construcción en Canarias de un Centro de Procesamiento de Datos (CPD) como centro de almacenamiento masivo y procesamiento de datos astronómicos de carácter digital. *(…)*

El CPD es fraccionado con objeto de su explotación científica y económica mediante la creación de un producto denominado ICR (acrónimo en ingles de Indefeasible Computer Rights). Tratándose del ICR de un producto informático, se consultó en su día si, a efectos del IGIC, la operación de enajenación del ICR disponía de la consideración de entrega de bien o de prestación de servicios,

recibiendo contestación mediante la consulta 2218 de 10 de mayo de 2024 donde se le señala que, conforme con los datos aportados, el producto denominado ICR es un producto informático normalizado y, puesto que es objeto de suministro informático en soporte físico o material, tiene su venta la consideración a efectos del IGIC de entrega de bien.

(…)

La entidad consultante ha suscrito un convenio con un organismo público de investigación dependiente de la Administración del Estado, con sede en Madrid, (...), que incorpora entre las obligaciones de las partes la donación de un ICR que se utilizará para investigación en el ámbito de las imágenes médicas en un proyecto de I+D.

El ICR que será objeto de donación fue adquirido por la entidad mercantil consultan te con destino a la investigación en astrofísica que desarrolla. La vida útil de ICR es de un año desde la fecha de adquisición. La adquisición se realizó con sujeción a IGIC aplicándose el tipo cero de acuerdo con la letra l) del artículo 52 de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales. El ICR adquirido se utilizó exclusivamente para investigación en astrofísica hasta el momento de su donación al organismo público de investigación.

Se consulta la tributación en el IGIC de la donación, y en caso de sujeción al IGIC el tipo impositivo aplicable.

Por otro lado, se consulta la sujeción al IGIC, base imponible y el tipo impositivo aplicable, en caso de venta de ICR al organismo público de investigación que lo utilizaría en actividades de investigación biomédica.

(…)

CONTESTACIÓN VINCULANTE

(...)

El hecho imponible del IGIC lo constituyen, por un lado, las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso por empresarios o profesionales, y, por otro lado, las importaciones de bienes. (…)

(…)

El que las operaciones gratuitas realizadas por un empresario o profesional en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, estén no sujetas al IGIC no solo se desprende del contenido del (...) artículo 4.1 de la Ley 20/1991, sino que se reitera en el artículo 9 de la Ley 20/1991, regulador de los supuestos de no sujeción, que en su apartado 8º dispone:

"No están sujetas al Impuesto. (...)

8º Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas sin contraprestación, salvo en los supuestos de vinculación a que se refiere el artículo 23, número 3, de la presente Ley"

(…)

(…) entre la donante (la entidad mercantil consultante) y el donatario (un organismo público de investigación dependiente de la Administración del Estado), no existe vinculación, por lo que la entrega gratuita del ICR estará no sujeta al IGIC.

Examinaremos a continuación el supuesto de que la transmisión del ICR fuese onerosa.

Aunque el texto del escrito no expresa nada, partiremos de la hipótesis de que el soporte material es objeto de transporte desde Canarias para la puesta a disposición del adquirente en territorio peninsular.

En este caso, la entrega se entenderá realizada en territorio de aplicación del IGIC, conforme a la regla de localización de las entregas de bienes prevista en el artículo 16.Dos.1º de la Ley 20/1991, que dispone:

"Dos. También se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto:

1º Las entregas de bienes muebles corporales que deban ser objeto de expedición o transporte para su puesta a disposición del adquirente, cuando la expedición o transporte se inicien en el referido territorio. (...)"

En este supuesto, la entrega del soporte material estará sujeta al IGIC pero exenta por aplicación de lo dispuesto en el artículo 11.1 de la Ley 20/1991, que dispone:

"Están exentas del impuesto: 1. Las entregas de los bienes expedidos o transportados a un territorio tercero por el transmitente o por un tercero en nombre y por cuenta de este."

(...) Conforme con todo lo expuesto y de acuerdo con lo manifestado por la entidad consultante, es criterio de este centro directivo que:

- La entrega gratuita del ICR al organismo público de investigación dependiente de la Administración del Estado, está no sujeta al IGIC al no existir vinculación entre las partes.

- La entrega onerosa del ICR estaría sujeta al IGIC pero exenta al tratarse de una exportación."

(Contestación vinculante de fecha 13 de enero de 2025)

B) Exención operaciones interiores.

Clave: servicios médicos de cirugía estética.

"La entidad consultante presta servicios médicos de cirugía plástica, entre los cuales hay muchos vinculados con el diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades

(…)

Las actividades referidas al tratamiento, prevención y diagnóstico de enfermedades realizadas por empresarios o profesionales, constituyen prestaciones

de servicios sujetas al Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), siempre que el prestador de los mismos tenga su sede de actividad económica o establecimiento permanente en el territorio de aplicación del Impuesto, esto es, en Canarias, de conformidad con lo establecido en los artículos 4.1, 5, 7 y 17.Uno.2 de la Ley 20/1991.

Ahora bien, la definitiva tributación en el IGIC dependerá de si esta prestación de ser vicios 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.

(…) Teniendo claro lo anterior, la cuestión a analizar en el primer punto de la consulta se centra en determinar si la entidad consultante, por un lado, presta sus servicios mediante profesionales médicos o sanitarios, y por otro lado, si estos servicios están vinculados con el diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades.

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 cuyo artículo 2.1 establece su definición (…)

(…)

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 (…) están vinculadas con el diagnóstico, 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.

(…) faltaría determinar si las operaciones descritas en su consulta constituyen una enfermedad.

Para ello acudimos a la Clasificación Internacional de Enfermedades (CIE) (...). La revisión vigente en España es la décima -CIE 10-, tal y como publica el Ministerio de Sanidad en su página web1 (…)

Teniendo claro que el servicio de asistencia sanitaria prestado por médicos para el diagnóstico, prevención y tratamiento de la dermatocalasia de párpados superiores, la hipertrofia mamaria, las mamas tubulares, la ginecomastia, la oreja separada o de murciélago, y el abdomen péndulo o faldón abdominal (consideradas enfermedades), 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 ne gativo, al excluir la asistencia con fines estéticos, (…).

(…)

(…) teniendo la base de la exención, la misma redac ción en el IVA y en el IGIC, es absurdo, que sea objeto de diferente interpretación en cada uno de estos impuestos, cuando son aplicables en un mismo país -aunque en distintos terri torios-, que es miembro de la Unión Europea, y es una Directiva de su Consejo la que establece la base de la exención.

Ante esta situación, consideramos procedente seguir el criterio interpretativo del Tribunal Europeo que entiende que un tratamiento o intervención, pese a ser estético, comportará asistencia sanitaria exenta si se justifica por un profesional competente que sirve para una finalidad terapéutica, (...) para tratar o asistir a personas por una enfermedad, lesión o defecto congénito.

(…)

Conforme con todo lo expuesto, es criterio de este centro directivo que los servicios prestados por profesionales médicos para el diagnóstico, prevención y trata miento de dermatocalasia de párpados superiores, hipertrofia mamaria, mamas tubulares, ginecomastia, oreja separada o de murciélago, y abdomen péndulo o faldón abdominal, es tán exentos del IGIC, siempre que se justifique que tienen una finalidad terapéutica, es de cir, para la tratar o asistir a personas por una enfermedad, lesión o defecto congénito. "

(Contestación vinculante de fecha 13 de noviembre de 2024)

Clave: entidades de carácter social

"CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad consultante es una organización que agrupa a asociaciones empresariales que sirve de unión, representación, defensa y fomento de los intereses empresariales y profesionales comunes de sus componentes.

Consulta si debe repercutir el IGIC en los servicios de patrocinio en eventos, ventas a los asociados de entrada a eventos para cubrir gastos, venta de libros y/o manuales a los asociados, elaboración de boletines y/o informes a los asociados. Igualmente consulta si debe presentar declaración censal.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

(…) el artículo 50.Uno.12º de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), contempla un supuesto de exención aplicable a determinadas prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias a las mismas, realizadas, entre otros, por organizaciones y federaciones empresariales.

(…)

La exención prevista en el artículo 50.Uno.12º de la Ley 4/2012 es aplicable a aquellos servicios, y entregas de bienes accesorias a los mismos, prestados por entidades constituidas sin finalidad lucrativa para la defensa de los intereses colectivos de sus miembros y que tengan por destinatarios a dichos miembros.

En estos términos y conforme a los preceptos citados, la organización consultante realizará operaciones sujetas al IGIC que, no obstante, quedarán exentas, en virtud de lo dispuesto en el citado artículo 50.Uno.12º, cuando se trate de actividades realizadas para el cumplimiento de su objeto social, que tengan por destinatarios a sus asociados y por las que no se perciba una contraprestación distinta a las cuotas o cotizaciones fijadas en los estatutos.

Por "cotizaciones fijadas en los estatutos" han de entenderse todas aquellas cantidades percibidas por los organismos o entidades a los que el citado precepto se refiere y que constituyan la contraprestación de las prestaciones de servicios y entregas de bienes accesorias a los mismos que efectúen en interés colectivo de sus miembros, es decir, a la que todos estos últimos tengan derecho por igual en tanto que integrantes de dichas entidades con el fin de conseguir el objetivo de éstas, con independencia del carácter ordinario o extraordinario que tales cantidades revistan.

Por el contrario, aquellas operaciones realizadas por la organización para sus miembros por las que les factura un precio independiente de la cuota o cotización fijada en los estatutos, no pueden beneficiarse del supuesto de exención a que se refiere el artículo 50.Uno.12º de la Ley 4/2012.

En efecto, las cantidades pagadas por los miembros en contraprestación de las entregas de bienes o prestaciones de servicios que la organización les preste y cuya finalidad sea la satisfacción del interés particular o individual del miembro receptor del servicio, no quedan incluidas en el concepto "cotizaciones fijadas en los estatutos", y ello con independencia de la forma y periodicidad en que la contraprestación se instrumente.

Del mismo modo, no resultará aplicable la mencionada exención a aquellas actividades realizadas por la organización para terceros. (…)

La organización patronal consultante menciona las siguientes operaciones: patrocinios en eventos, ventas a los asociados de entrada a eventos para cubrir gastos, venta de libros y/o manuales a los asociados, elaboración de boletines y/o informes a los asociados.

Del análisis de los fines de la organización patronal consultante y de la naturaleza de las operaciones descritas, parece difícil que su contraprestación sea la cotización estatutaria, más teniendo en cuenta que, por ejemplo, la exigencia de abono de una cantidad por la entrada a eventos es para "cubrir gastos", por lo que a las operaciones señaladas en el párrafo anterior no les alcanza la exención. Respecto a la elaboración de boletines, parece tratarse de publicaciones periódicas y su distribución a los asociados deriva de su mera afiliación a la organización patronal, nos encontraríamos ante una entrega de bien accesoria al servicio de afiliación a la organización patronal, sujeta al IGIC pero exenta."

(Contestación vinculante de fecha 16 de diciembre de 2024)

Clave: academia de enseñanza.

"La entidad mercantil consultante es una academia dedicada a impartir clases de idiomas, música, matemáticas, algoritmo, física y química. (…)

Asimismo, en verano y vacaciones escolares (Semana Santa, Carnavales y Navidades), realiza campamentos diurnos dirigidos a menores de edad en edad escolar y viajes al extranjero para mejorar los idiomas.

Se consulta sobre la sujeción al IGIC de la prestación del servicio realizada y, en su caso, si estaría exenta.

(…)

En el caso de que la enseñanza objeto de consulta se imparta por quien tenga, a tenor de los requisitos anteriormente señalados, la condición de empresario (artículo 5 de la Ley 20/1991), para que sea aplicable la exención contemplada en el artículo 50.Uno.9º de la Ley 4/2012 a la actividad consultada, es necesario que se cumplan los siguientes requisitos:

a) Un requisito subjetivo, es decir, que las citadas actividades sean realizadas por entidades de Derecho público o entidades privadas autorizadas para el ejercicio de dichas actividades.

En este sentido, y con la intención de velar por la neutralidad del impuesto y no pudiendo tratarse de forma distinta a efecto de IGIC, a actividades comparables susceptibles de competir entre sí, a la luz de la jurisprudencia del TJUE, se ha de considerar que la referencia a "las entidades privadas autorizadas" prevista en el artículo 50.Uno.9º de la Ley 4/2012, debe interpretarse atendiendo a la clase o naturaleza de las actividades desarrolladas por la entidad privada autorizada o centro de enseñanza en cuestión, de forma que dicho centro se considerará autorizado o reconocido, a efectos del IGIC, cuando sus actividades sean única o principalmente enseñanzas incluidas en algún plan de estudios que haya sido objeto del mencionado reconocimiento o autorización, bien sea por la legislación de la propia Comunidad Autónoma de Canarias o por la del Estado español.

Tendrán, por tanto, la consideración de centros educativos a efectos de IGIC, aquellas unidades económicas integradas por un conjunto de medios materiales y humanos ordenados c 5 con carácter de permanencia con la finalidad de prestar de manera continuada servicios de enseñanza, siempre que las materias impartidas estén incluidas en algún plan de estudio de la enseñanza escolar, universitaria, de

postgraduados, idiomas o formación profesional, aunque el centro no tenga autorización expresa por parte de la Administración competente.

b) Un requisito objetivo. (…)

De modo que la exención no será aplicable a los servicios de enseñanza que versen sobre materias no incluidas en alguno de los planes de estudios de cualquiera de los niveles o grados del sistema educativo español.

La competencia para determinar si las materias que son objeto de enseñanza por un determinado centro educativo se encuentran o no incluidas en algún plan de estudios del sistema educativo a efectos de la aplicación de la mencionada exención y teniendo en cuenta a tal fin los criterios anteriormente expuestos, corresponde al Ministerio o Consejería competente en materia de Educación.

Según los antecedentes obrantes en este centro directivo, la enseñanza de inglés, alemán, francés, música, matemáticas, algoritmo, física y química, está entre las materias incluidas en los planes de estudios del sistema educativo español, y por lo tanto, en aplicación del artículo 50.Uno.9º de la Ley 4/2012, la impartición de las clases objeto de consulta, que consisten en la enseñanza de dichas materias están sujetas pero exentas del IGIC.

(…)

Conforme con todo lo expuesto, es criterio de este centro directivo, según la información facilitada en el escrito de consulta, y tras analizar las distintas actividades que realiza la entidad consultante, que:

- Las actividades de enseñanza de inglés, alemán, francés, música, matemáticas, física y química, al estar éstas entre las materias incluidas en los planes de estudios del sistema educativo español, por aplicación del artículo 50.uno.9º de la Ley 20/1991, estarán sujeta pero exenta del IGIC.

- Las actividades de organización de campamentos y excursiones para niños y jóvenes menores de 25 años prestados por la entidad consultante, que no tiene la condición de establecimiento privado de carácter social en virtud del

artículo 50.Dos de la Ley 4/2012, estarán sujetos y no exentos del IGIC, y les será de aplicación el tipo general del 7 por ciento.

- La organización de viajes al extranjero por la entidad consultante, constituye una prestación única que tiene como servicio principal la enseñanza, y como servicios accesorios, los vinculados con el traslado y la estancia de los alumnos. Dado que no se localizan en Canarias, los servicios prestados por la entidad consultante cuyos destinatarios son los alumnos de la academia, se encuentran no sujetos al IGIC, y no ha de repercutir este tributo."

(Contestación vinculante de fecha 13 de noviembre de 2024)

Clave: prestación de servicios sociales.

"CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad consultante es un organismo autónomo de un Ayuntamiento, que tiene atribuida la realización de actividades de ejecución y gestión de las competencias municipales en el ámbito de los servicios sociales, y plantea las siguientes cuestiones:

- Si resulta aplicable la exención del IGIC prevista en el artículo 50.Uno.8.h) de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales, a las prestaciones de servicios derivadas del contrato de servicios integrales del Centro Municipal de Acogida.

- (,,,)

CONTESTACIÓN VINCULANTE

"El artículo 50.Uno.8º de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), dispone (el subrayado es nuestro):

"Uno.- Están exentas del Impuesto General Indirecto Canario las siguientes operaciones:

(…)

8º . Las prestaciones de servicios de asistencia social que se indican a continuación efectuadas por entidades de Derecho público o entidades o establecimientos privados de carácter social:

a) (…)

(…).

h) Acción social comunitaria y familiar.

(...)

La exención comprende la prestación de los servicios de alimentación, alojamiento o transporte accesorios de los anteriores prestados por dichos establecimientos o entidades, con medios propios o ajenos.

Lo dispuesto en este número no se aplicará a los servicios que resulten exentos en virtud de lo previsto en el número 29º de este apartado Uno."

La aplicación de esta exención está condicionada al cumplimiento de un requisito objetivo y un requisito subjetivo.

El requisito objetivo, requiere que nos encontremos ante una operación que disponga de la consideración de prestación de servicio y, además, de atención social (…).

(...)

El requisito subjetivo implica, que para que tales prestaciones de servicios de asistencia social se encuentren exentas del IGIC, únicamente pueden ser efectuadas por entidades de Derecho público o entidades o establecimientos privados de carácter social.

El concepto de entidad o establecimiento privado de carácter social se encuentra contenido en el artículo 50.Dos de la Ley 4/2012 (…).

(…)

La consideración de entidad o establecimiento de carácter social requiere la concurrencia de los siguientes requisitos:

- La entidad ha de carecer de finalidad lucrativa y dedicar, en su caso, los beneficios eventualmente obtenidos al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza.

- Los cargos de presidente, patrono o representante legal deben ser gratuitos y carecer de interés en los resultados económicos de la explotación por sí mismos o a través de persona interpuesta.

- Los socios, comuneros o partícipes de las entidades o establecimientos y sus cónyuges o parientes consanguíneos, hasta el segundo grado inclusive, no pueden ser destinatarios principales de las operaciones exentas, ni gozar de condiciones especiales en la prestación de los servicios.

(…)

El organismo autónomo competente para prestar el servicio público municipal de la atención inmediata a personas en situación o riesgo de exclusión social, no lo realiza con sus propios medios administrativos, técnicos y de cualquier otro tipo, sino que debe acudir a entidades externas y ajenas a sus servicios. El contratista actúa como mero apoyo auxiliar de la Administración titular de la competencia municipal y percibe un precio como retribución de una prestación cuyo destinatario es el propio órgano autónomo consultante.

Pues bien, conforme a lo expuesto, nos encontramos ante la gestión indirecta de una competencia municipal, servicios públicos a personas en situación o riesgo de exclusión social, a través de la figura contractual de contrato de servicios prevista en el artículo 17 de la (...) Ley 9/2017. Las personas destinatarias de los servicios sociales no están obligadas a abonar contraprestación alguna.

Estamos, por tanto, ante la realización de dos operaciones distintas, a saber:

- La prestación de servicios gratuita que realiza el organismo autónomo consultante a las personas en situación o riesgo de exclusión social; operación no sujeta al IGIC, conforme al artículo 9.9º.A) de la Ley 20/1991, que regula la no sujeción al IGIC de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por las Administraciones Públicas (entre las cuales se encuentran los organismos autónomos), sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria.

- La prestación de servicios de apoyo material que efectúa el contratista al organismo autónomo consultante, sujeta y no exenta al IGIC, siendo aplicable el tipo general del 7 por ciento, de acuerdo con el artículo 51.1.d) de la Ley 4/2012 (...)"

(Contestación vinculante de fecha 26 de diciembre de 2024)

C) Lugar de realización del hecho imponible.

Clave: establecimiento permanente

"La entidad consultante es una organización sin ánimo de lucro que tiene como función recoger, tratar y valorizar los residuos bajo el modelo de Sistema Colectivo de Responsabilidad Ampliada del Productor (SCRAP). Desde 1999 actúa en Canarias a través de un establecimiento permanente, según respuesta dada por la Dirección General de Tributos de la Comunidad Autónoma de Canarias de fecha 1 de julio de 1999.

La entidad consultante ha creado recientemente una entidad administradora del SCRAP participada totalmente por la entidad consultante.

(…)

Entre los medios materiales, técnicos, contractuales y humanos con los que cuenta la entidad administradora se encuentran:

i. un contrato de arrendamiento de despacho con un centro de negocio;

ii. un empleado con contrato laboral

iii. y un contrato mercantil con el representante autorizado para contratar en nombre y por cuenta de la entidad.

(…) para la existencia de establecimiento permanente tienen que darse las cuatro condiciones siguientes:

a) Gozar de una consistencia mínima o estructura apta en un Estado Miembro concreto, distinto del de la propia sede.

b) Dicha estructura se debe concretar en una cierta organización, entendida esta como un conjunto de medios materiales y humanos que, además, impliquen una cierta división del trabajo.

c) Debe darse una cierta permanencia en el tiempo, o lo que es lo mismo, vocación de continuidad.

d) Debe existir autonomía en la realización de las actividades.

Con lo cual, interpretando conjuntamente los criterios anteriores, podemos diferenciar tres elementos: el objetivo, el subjetivo y el funcional:

I. El elemento objetivo, está referido a que el lugar o los medios utilizados tengan cierta vocación de permanencia en el territorio de aplicación del impuesto.

II. El elemento subjetivo, se vincula con la existencia de medios humanos y técnicos para realizar las operaciones, y no uno de ellos solo, que constituyan una estructura adecuada respecto de los mismos, admitiéndose que los medios sean propios o subcontratados.

III. Y el tercer elemento, es el elemento funcional, esto es, que los medios humanos y materiales han de ser capaces de realizar las operaciones de que se trate, entendiendo el término capacidad de funcionamiento como sinónimo de autonomía en el funcionamiento; la autonomía no debe interpretarse en el sentido de tener independencia, sino de tener capacidad

para actuar aunque requiera de la autorización o las instrucciones del mandante.

Aplicando los criterios comentados a la situación planteada en la consulta, se puede concluir que a la luz de lo expuesto por la consultante (…) que la entidad administradora se encuentra establecida en Canarias al disponer de un establecimiento permanente que interviene en las entregas de bienes y prestaciones de servicio gestionadas desde Canarias.

Todo ello, sustentado en que la entidad administradora cumple los requisitos esenciales para ello:

- Goza de una consistencia mínima o estructura apta en Canarias, distinta del de la propia sede.

- Dicha estructura se concreta en una cierta organización, entendida ésta como un conjunto de medios materiales y humanos que, además, implican una cierta división del trabajo, que le permite a la consultante realizar las operaciones, ya sean los medios propios o subcontratados.

- Y se da cierta permanencia en el tiempo, o lo que es lo mismo, vocación de continuidad en el territorio de las Islas Canarias como han manifestado en la propia consulta.”

(Contestación vinculante de fecha 13 de enero de 2025)

Clave: servicios prestados a empresario no establecido en Canarias.

CUESTIÓN PLANTEADA

“La consultante es una entidad mercantil establecida en Noruega que (...) va a constituir un establecimiento permanente en las Islas Canarias suscribiendo diversos contratos de prestación de servicios con clientes no establecidos en dicho territorio, que consistirá en la recertificación, reactivación y actualización de equipos de perforación que son propiedad de los clientes y que están instalados en los buques de perforación de dichos clientes.

Dichos contratos tienen un componente de prestación de servicios, que se prestarán físicamente en Canarias, y un componente de venta de bienes de equipo que se entregarán a los clientes fuera de Canarias y será el propio cliente el que los importe a dicho territorio. En cada factura emitida a los clientes, se desglosarán las cantidades que se cobren por la prestación de servicios y las que se cobren por la venta de equipo, teniendo la venta de equipos un carácter auxiliar en el total de cada contrato.

Se consulta:

1) Tributación de los servicios a efectos del IGIC considerando que los destinatarios de los mismos son empresarios o profesionales no establecidos en Canarias.

2) Sujeción al IGIC de la imputación de costes efectuados al establecimiento permanente por parte de empresas del grupo, como en el caso de cesión de personal.

3) Servicios de reparación y mantenimiento de los buques de perforación en aguas territoriales o bien fuera de ellas.

(…)"

CONTESTACIÓN VINCULANTE

"Antes de entrar en el análisis de las cuestiones planteadas, debemos efectuar una matización. Se menciona que de los contratos suscritos derivan ventas de bienes de equipo que se entregarán a los clientes fuera de Canarias y será el propio cliente el que los importe a dicho territorio. Pues bien, estas entregas de bienes de equipo están no sujetas al IGIC porque se ponen a disposición de los adquirentes fuera del ámbito territorial de aplicación del IGIC. Todo ello de acuerdo con la regla de localización de las entregas de bienes prevista en el artículo 16.Uno de la Ley 20/1991. Por tanto, no cabe considerar que la entrega de bienes es accesoria a las prestaciones de servicios objeto de consultas.

Para atender a las cuestiones suscitadas, partimos de que la operación que realiza el establecimiento permanente radicado en Canarias consiste en realizar

físicamente en las Islas Canarias trabajos de reparación, reactivación, actualización y ejecuciones de obras sobre bienes muebles corporales como serían los equipos de perforación instalados en los buques de los clientes, así como la elaboración de informes de valoración o periciales relativos a dichos bienes.

Por lo tanto, según se expone en la consulta, a efectos del IGIC, dichas actividades tienen la consideración de prestaciones de servicios, conforme a lo dispuesto en el artículo 7.1 de la Ley 20/1991, al no encajar en ninguno de los supuestos de entrega de bienes ni de importaciones.

(…)

Las ejecuciones de obra mobiliarias tendrán, en todo caso, la consideración, a efectos del IGIC, de prestaciones de servicios (…)

(…)

Así mismo, se destaca que los servicios prestados sobre los buques considerados bienes muebles, son de titularidad de empresarios o profesionales no establecidos en Canarias, con lo cual los empresarios o profesionales destinatarios de los servicios están establecidos fuera del ámbito territorial de las Islas Canarias, y una vez concluido el servicio prestado, el buque abandonará el territorio canario.

Puesto que los destinatarios de los servicios objeto de consulta son empresarios o profesionales actuando como tales, a las prestaciones de servicios no les resulta de aplicación la regla especial de localización prevista en el artículo 17.Dos.8 de la Ley 20/1991 (donde se preste materialmente el servicio); por tanto debemos acudir a las reglas generales de localización recogidas en el artículo 17.Uno.1 de la Ley 20/1991,

(…)

Así pues, toda prestación de servicio de reparación realizada sobre bienes muebles, por parte del establecimiento permanente radicado en Canarias, con independencia del lugar físico en el que se realicen las tareas de reparación consistentes en el servicio prestado (ya estén los buques anclados al muelle, o no, o si los trabajos se realizan incluso en aguas internacionales), siempre que el

destinatario del servicio actúe como empresario o profesional en el ejercicio de su actividad y el servicio tengan por destino dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, radicado fuera de las Islas Canarias, la operación, en atención a las reglas de localización del artículo 17 de la Ley 20/1991, estará no sujeta al IGIC.

(…)

Así mismo, en el escrito de consulta se plantea, si la empresa matriz establecida fuera de las Islas Canarias imputa costes al establecimiento permanente en Canarias, por servicios que le pudiera prestar, como por ejemplo, la cesión de personal para que desarrollen su labor en el establecimiento de Canarias, si dicha operación está sujeta a IGIC o no.

A efectos del IGIC, la cesión de personal se considera una prestación de servicios de acuerdo con el artículo 7.1 de la Ley 20/1991, pues la prestación de servicios incluye cualquier actividad que no sea una entrega de bienes. En el caso de la cesión de personal, la empresa que cede a su personal realiza un servicio al proporcionar trabajadores para que desempeñen tareas en otra empresa. Incluso estamos en un supuesto de cesión de personal, aunque el personal cedido no forme parte de la plantilla de la empresa cedente.

Así pues, estamos ante una prestación de servicio remunerada entre empresas, sujeta al IGIC conforme a la regla general de localización de las prestaciones de servicios (artículo 17.Uno.1 de la Ley 20/1991), sin que resulte aplicable ningún supuesto de exención, siendo de aplicación el tipo general del 7 por ciento de acuerdo con el artículo 51.1.d) de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), y estando obligado a declarar la cuota del IGIC devengada el establecimiento permanente por inversión del sujeto pasivo, de acuerdo con el artículo 19.1.2º.a) de la Ley 20/1991, puesto que la entidad prestadora de servicio o cedente de personal, no se encuentra establecida en Canarias.”

(Contestación vinculante de fecha 23 de diciembre de 2024)

D) Tipos impositivos

Clave: reimportación de bienes

"CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad religiosa consultante pretende enviar a la Península un conjunto textil de vestimenta, manto y velo del siglo XVI de la patrona de Gran Canaria. El envio tiene por objeto su reparación y posterior regreso a Gran Canaria. Se describe el conjunto textil y su composición, debiéndose destacar que se realiza con tejido con base en hilos de plata, plata sobredorada y láminas de plata. Consulta cuál será el tipo impositivo aplicable en su reimportación a Canarias.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

El artículo 56 de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), regulador del tipo de gravamen incrementado del 15 por ciento, dispone en la letra c) de su apartado 1 lo siguiente:

"1. El tipo de gravamen incrementado del 15 por ciento será aplicable a las entregas de los siguientes bienes:

(...)

c) Joyas, alhajas, piedras preciosas y semipreciosas, perlas naturales y cultivadas, objetos elaborados total o parcialmente con oro, plata, platino, rodio, paladio, piedras preciosas y semipreciosas, perlas naturales y cultivadas, así como las monedas conmemorativas de curso legal y los damasquinados.

(…)"

Igualmente, el artículo 56.2.b) de la Ley 4/2012 dispone:

"2. El tipo de gravamen incrementado del 15 por ciento será aplicable a las prestaciones de los servicios que se indican a continuación:

(…)

b) Las ejecuciones de obras mobiliarias que tengan por objeto la producción de los bienes relacionados en el apartado 1 anterior cuya entrega o importación tribute al tipo incrementado del 15 por ciento."

Conforme a lo expuesto, la importación de un objeto que contengan total o parcialmente plata tributa al tipo incrementado del 15 por ciento.

No obstante, y dado que se ha remitido un conjunto textil de vestimenta, manto y velo 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.

(...)"

Conforme a lo manifestado por la entidad religiosa consultante, la operación que se realiza sobre la vestimenta, el manto y el velo 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.d) de la Ley 4/2012 (...)"

(Contestación vinculante de fecha 23 de diciembre de 2024)

E) Deducción/devolución

Clave: régimen de devolución mensual.

"CUESTIÓN PLANTEADA

Se consulta si un sujeto pasivo del IGIC que no se encuentra establecido en Canarias y que realiza habitualmente prestaciones de servicios sujetas al IGIC sin que se produzca la inversión del sujeto pasivo, puede inscribirse en el Registro de devolución mensual (REDE ME), o existe algún impedimento normativo que no permita tal inscripción.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

El artículo 48 de la Ley 20/1991 es el precepto que de forma específica regula la devolución a empresarios o profesionales no establecidos en Canarias. El número 2 del citado artículo 48 contiene los requisitos para el ejercicio del derecho a la devolución, e

(…)

En el caso objeto de consulta no se produce la inversión del sujeto pasivo, siendo el empresario o profesional no establecido el sujeto pasivo obligado a declarar las cuotas devengadas del IGIC. Ello supone la inaplicación del artículo 48 de la Ley 20/1991 al supuesto objeto de consulta.

Por otra parte, la forma de declarar las cuotas devengadas por parte de un empresario o profesional no establecido que realiza habitualmente operaciones sujetas y no exentas al IGIC sin que se produzca la inversión del sujeto pasivo, es a través de autoliquidaciones periódicas, conforme al artículo 57.1.c) del Reglamento de gestión de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias aprobado por Decreto 268/2011, de 4 de agosto (en adelante, Reglamento de gestión) (…).

(...)

Con carácter general si el resultado de la última autoliquidación periódica del año es un crédito a favor del sujeto pasivo, éste tendrá derecho, conforme al artículo 45.Uno de la Ley 20/1991, a solicitar la devolución del saldo a su favor. No obstante, el número Dos del citado artículo 45 de la Ley 20/1991 prevé la posibilidad de solicitar la devolución del crédito tributario a favor del sujeto pasivo al término de cada período de liquidación conforme al] artículo 46 de la Ley 20/1991 (...)

(...)

El desarrollo de este precepto se encuentra recogido en los artículos 9 y 10 del Reglamento de gestión.

En lo que interesa en la presente contestación, (…) [conforme al apartado 1 del artículo 9], tres son los requisitos iniciales para poder acceder al régimen de devolución al término de cada período de liquidación mensual:

i) Ser sujeto pasivo.

ii) Estar obligado a presentar autoliquidaciones periódicas.

iii) Estar inscrito en el Registro de devolución mensual (REDEME), cuyo desarrollo reglamentario se encuentra recogido en el artículo 10 del Reglamento de gestión.

(…)

Por tanto, nada impide que, cumpliéndose los requisitos señalados en el apartado 2 del artículo 10 del Reglamento de gestión, un empresario o profesional no establecido en el territorio de aplicación del Impuesto, que realice habitualmente operaciones sujetas y no exentas al IGIC sin que exista inversión del sujeto pasivo y, por tanto, obligado a presentar autoliquidaciones periódicas pueda solicitar la inscripción en el REDEME.”

(Contestación vinculante de fecha 3 de enero de 2025)

Clave: deducción cuotas soportadas vinculadas a servicios de reparación de buques no sujetosal IGIC.

"(…) se pregunta sobre la deducibilidad de las cuotas soportadas de IGIC por el establecimiento permanente, en la adquisición o importación de bienes o servicios que han sido utilizados en la realización de las prestaciones de servicios objeto de la presente consulta, no sujetas al IGIC por aplicación de las reglas de localización de las prestaciones de servicios reguladas en el artículo 17 de la Ley 20/1991.

Haciendo abstracción de los requisitos temporales, formales y documentales que se requieren su cumplimiento para ejercer el derecho a la deducción, los artículos 28.1 y 29.4 de la Ley 20/1991 contienen la clave de bóveda en la que se sustenta el régimen de deducción, cuya finalidad es liberar al sujeto pasivo del peso del IGIC devengado en las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional; cuando tales bienes o servicios se utilizan en operaciones sujetas al IGIC (o no sujetas al IGIC por aplicación de las reglas de localización), y éstas dan derecho a la deducción.

(…)

Estos artículos integran el denominado requisito de la utilización, que se puede resumir en que los bienes o servicios adquiridos o importados deben utilizarse en entregas de bienes o prestaciones de servicios que den derecho a la deducción (operaciones sujetas y no exentas, operaciones exentas plenas y operaciones no sujetas plenas).

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

Únicamente tendría derecho a la deducción si las prestaciones de servicios, no sujetas al IGIC por aplicación de las reglas de localización de las prestaciones de servicios, 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 prestaciones de servicios 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. Pues bien, es evidente que de entenderse efectuada en el territorio de aplicación del IGIC las prestaciones de servicios estarían sujetas y no exentas, o sujetas y exentas por aplicación del supuesto de exención relativas a servicios de reparación o mantenimiento de buques afectos a la navegación marítima internacional exentas por aplicación del artículo 12.1 de la Ley 20/1991.

Las exenciones contempladas en el citado artículo 12.1 se catalogan de plenas porque permiten el derecho a la deducción, conforme al artículo 29.4.1º.c) de la Ley 20/1991."

(Contestación vinculante de fecha 23 de diciembre de 2024)

F) Requisitos formales

Clave: importaciones

- **Si en las expediciones comerciales, los paquetes de importación deben tener adheridos el documento comercial, factura o albarán.**

Para responder esta cuestión, hay que hacer mención a lo previsto en los artículos 88 y 90 del Reglamento de gestión de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, aprobado mediante Decreto 268/2011, de 4 de agosto (en adelante, Reglamento de gestión) (…)

(…)

"(…) se podrá admitir la declaración de importación que no contenga la factura adherida al paquete, siempre que el interesado justifique que la factura existe, y que no ha podido unirse a la declaración por circunstancias independientes a su voluntad. Asimismo, la Agencia Tributaria Canaria le requerirá para que, en un plazo no superior a treinta días, a contar desde la fecha de admisión de la declaración aporte la factura correspondiente.

- **La segunda de las preguntas formuladas por el consultante es si en caso de envíos entre particulares se deben acompañar las facturas.**

La Orden de 29 de julio de 2016, por la que se suprime la obligación de presentar el Documento Único Administrativo (DUA), para la declaración de los tributos a la importación exigibles en los envíos de escaso valor, dispone en su artículo 1.1 y 2 que las importaciones efectuadas en Canarias correspondientes a bienes amparados en la exención prevista en los artículos 14.3.28º y 14.11 de la Ley 20/1991, no deberán ser declaradas mediante DUA a la Agencia Tributaria Canaria.

(…)

Para la ejecución de la citada Orden, se dictó la Resolución de 2 de noviembre de 2021, de la Directora, por la que se aclaran las condiciones para el despacho de los envíos de bajo valor exentos del Impuesto General Indirecto Canario mediante la declaración H7.

(…)

La citada Resolución de la Directora de la Agencia Tributaria Canaria dispone que su apartado Primero que deberá obligatoriamente declararse a través del procedimiento de declaración simplificada H7 y con independencia del territorio de procedencia (el subrayado y la negrita es nuestro):

"B) La importación de pequeños ***envíos de mercancías remitidos sin contraprestación por un particular*** *residente fuera de Canarias* ***a otro particular residente en Canarias,*** *exenta del Impuesto General Indirecto Canario y del Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias, conforme a lo dispuesto, respectivamente, en los artículos 14.3. 28º y 73.1 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias."*

(…)

El desarrollo reglamentario de este supuesto de exención se encuentra recogido en el artículo 25.2 del Real Decreto 2538/1994, de 29 de diciembre, por el

que se dicta normas de desarrollo relativas al Impuesto General Indirecto Canario y al Arbitrio sobre la Producción e Importación en las islas Canarias, creados por la Ley 20/1991, de 7 de junio (en adelante, Real Decreto 2538/1994), [en el que se regula el cocepto de pequeños envíos sin. carácter comercial].

(...)

Una vez determinado que se trata de un envío entre particulares sin carácter comercial (,,,), y por tanto sometido a la declaración de importación H7, habrá que determinar qué contenido tiene que tener el modelo H7.

(...)

Esta declaración no podrá utilizarse para mercancías sujetas a controles de organismos en frontera por estar sujeta a normativa específica de comercio, de especies de flora y fauna protegidas (CITES), las sujetas a Impuestos Especiales o que requieran un control sanitario, veterinario, farmacéutico o cualquier otro establecido por la legislación vigente como, por ejemplo, medicamentos, tabaco, alcohol, animales y plantas, alimentos, armas y municiones, etc. La mercancía sujeta a AIEM tampoco es susceptible, en ningún caso, de declaración mediante el formulario H7. En estos casos se deberá presentar necesariamente un DUA de importación completo. No obstante, si podrá presentarse para los envíos de mercancías sujetas a Impuestos Especiales de un particular a otro particular que disfruten de las exenciones, salvo que superen los límites previstos.

En la declaración H7, de no tratarse de compraventa, se adjuntará declaración de valor. La declaración de valor deberá contener, al menos, una descripción de la mercancía contenida en el envío, así como la información relativa a su valoración, real o aproximada.

En definitiva, tras el análisis efectuado, se puede determinar que no es necesario adjuntar facturas en los envíos entre particulares desprovistos de carácter comercial, sino que será suficiente una declaración de valor, siempre y cuando no se trate de productos sujetos a prohibiciones y/o restricciones, ni a Impuestos Especiales (con los límites previstos), ni a AIEM, en la que se deberá presentar un DUA de importación completo”

(Contestación vinculante de fecha 1 de agosto de 2024).

G) Regímenes especiales

Clave: régimen especial de bienes usados

"CUESTIÓN PLANTEADA

Respecto a una entidad mercantil que tiene como actividad el comercio al por mayor de vehículos de segunda mano, se plantean diversas cuestiones relativas al régimen especial de los bienes usados.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

- La primera cuestión que se plantea es la siguiente:

"(…) que debo poner en el modelo 400 ya que está la opción "R.E. BIENES USADOS: BASE IMPONIBLE POR DIFERENCIA" y la opción "R.E. BIENES USADOS ¿Qué diferencia hay entre ambas opciones?"

"existe el régimen de bienes usados, regulado en los artículos 67 y 68 bis de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012).

El artículo 67.Uno de la Ley 4/2012 dispone:

"Uno. Los empresarios que realicen habitualmente transmisiones de bienes usados podrán optar por la aplicación del régimen especial regulado en este artículo con sujeción a lo que en él se dispone y a lo que se establezca en las normas reglamentarias dictadas para su desarrollo."

Del contenido de este precepto debemos destacar que:

a) Se trata de un régimen opcional y renunciable. No se trata, por tanto, de un régimen obligatorio. La regulación del ejercicio de la opción y renuncia se encuentra recogida en el artículo 20 del Reglamento de gestión de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias aprobado por

Decreto 268/2011, de 4 de agosto (en adelante, Reglamento de gestión), (…)

(…)

b) Únicamente pueden optar los empresarios que realicen habitualmente entregas de bienes usados.

La realización ocasional de entregas de bienes usados impide la posibilidad de acogerse a este régimen especial.

c) El régimen especial no se aplica a todas las entregas de bienes que efectúe el empresario que ha optado por el mismo, sino exclusivamente a las entregas de los bienes calificados de usados

d) Se trata de un régimen especial compatible con el régimen general y el resto de regímenes especiales.

(…)

Corresponde ahora examinar el contenido del régimen especial. La característica esencial del régimen especial de los bienes usados consiste en la determinación de la base imponible que en lugar de constituir el importe total de la contraprestación determinada conforme a los artículos 22 y 23 de la Ley 20/1991, es el 30 por ciento del importe total de la contraprestación.

No obstante, el sujeto pasivo revendedor de bienes usados podrá optar por la regla especial de considerar como base imponible la diferencia entre la contraprestación de la transmisión y la contraprestación de la adquisición del bien transmitido, determinadas de conformidad con lo establecido en los citados artículos 22 y 23 de la Ley 20/1991. El sujeto pasivo acogido al régimen especial de los bienes usados podrá renunciar a la opción de aplicar esta regla especial de fijación de la base imponible.

El artículo 21 del Reglamento de gestión regula el proceso formal de opción y renuncia a la regla especial de determinación de la base imponible, en los siguientes términos:

"Artículo 21.- Ejercicio de la opción y renuncia del sistema de determinación de la base imponible.

1. *La opción del sujeto pasivo a considerar base imponible la diferencia entre la contraprestación de la transmisión y la de la adquisición del bien transmitido, se ejercitará mediante la presentación de la declaración censal de comienzo de la actividad. También se podrá ejercitar a través de declaración censal de modificación, que deberá presentarse durante el mes de enero del primer año en que la opción deba surtir efecto.*

La opción tendrá efectos durante los años naturales posteriores, en tanto no se ejercite la renuncia en los términos establecidos en el apartado siguiente.

2. *La renuncia a considerar base imponible la diferencia entre la contraprestación de la transmisión y la de la adquisición del bien transmitido se ejercitará a través de la declaración censal de modificación que deberá presentarse durante el mes de enero del primer año en que la renuncia surta efectos.*

La renuncia tendrá efectos durante los años naturales posteriores, en tanto no se ejercite la opción en los términos establecidos en el apartado anterior."

En tanto se encuentre vigente la opción que ha ejercido el empresario acogido al régimen especial de los bienes usados de determinación de la base imponible por la diferencia entre la contraprestación de la transmisión y la contraprestación de la adquisición del bien transmitido, no resulta aplicable la regla general consistente en el 30 por ciento de la contraprestación total.

Cuestión importante es que conforme al apartado Dos del artículo 67 de la Ley 4/2012, la base imponible determinada por la regla especial a la que ha optado el empresario revendedor de bienes usados, en ningún caso podrá ser inferior al 20 por 100 de la contraprestación de la transmisión determinada, según lo establecido en los citados artículos 22 y 23 de la Ley 20/1991. No obstante, tratándose de vehículos automóviles de turismo usados, dicho porcentaje será del 10 por 100"

- "La segunda cuestión objeto de consulta textualmente dice: "Si un proveedor me vende un vehículo acogiéndose a este régimen ¿puedo deducirme ese IGIC que me cobra?"

"El artículo 67.Dos de la Ley 4/2012 contiene la definición de bien usado en su acepción positiva y negativa.

Acepción positiva: se considerarán bienes usados los de naturaleza mobiliaria que, habiendo sido utilizados con anterioridad a la adquisición efectuada por el sujeto pasivo acogido a este régimen especial, sean susceptibles de nueva utilización, directamente o previa reparación.

De esta definición debemos destacar:

- Únicamente pueden disponer de la consideración de bienes usados los bienes muebles, en ningún caso los bienes inmuebles.

- Deben ser susceptibles de una nueva utilización en el mismo estado en que son adquiridos por parte de sujeto pasivo revendedor acogido al régimen especial de los bienes usados, o previa reparación por parte de éste. La reparación no debe suponer un cambio de estado del bien adquirido; es decir, deben tratarse de operaciones que tengan por finalidad dotar a los bienes usados adquiridos de sus características originales.

- Los bienes adquiridos por el sujeto pasivo revendedor acogido al régimen especial de los bienes usados, deben haber sido utilizados con anterioridad a la adquisición por el revendedor, y no necesariamente por el que transmite el bien al sujeto pasivo revendedor incluido en el régimen especial de los bienes usados.- No dispone de la consideración de bien usado el que ha sido utilizado por el propio revendedor acogido al régimen especial.

Acepción negativa: No tendrán la condición de bienes usados:

1º Los adquiridos a otros sujetos pasivos del impuesto, salvo en los casos en que las entregas en cuya virtud se efectuó dicha adquisición no hubiesen estado sujetas o hubiesen estado exentas, salvo que fuese aplicable la exención prevista en el número 27º del apartado uno del artículo 50 de la

presente ley, o, en su caso, hubiesen tributado también con sujeción a las reglas establecidas en este artículo.

2º Los importados directamente por el transmitente.

3º Los que hayan sido utilizados, renovados o transformados por el propio sujeto pasivo transmitente.

4º Los residuos de procesos industriales.

5º Los envases y embalajes.

6º Los integrados total o parcialmente por piedras o metales preciosos, o bien por perlas naturales o cultivadas.

7º Los materiales de recuperación.

Haciendo abstracción de los supuestos de no consideración de bienes usados de los bienes importados por el propio sujeto pasivo revendedor, de los bienes que hayan sido utilizados, renovados o transformados por el propio sujeto pasivo revendedor, de los residuos de procesos industriales, de los envases y embalajes, de los bienes integrados total o parcialmente por piedras o metales preciosos, o bien por perlas naturales o cultivadas, y de los materiales de recuperación; **es requisito necesario que la transmisión al sujeto pasivo revendedor sea realizado por:**

- Un particular.

- Un empresario o profesional, siempre y cuando la entrega se encuentre no sujeta o exenta al IGIC, salvo, en este último caso, que la exención aplicable sea la prevista en el artículo 50.Uno.27º de la Ley 4/2012 (cuando la entrega sea realizada en el desarrollo de su actividad comercial por un sujeto pasivo que tiene la consideración de comerciante minorista). Derivado de esto último, no dispone de la consideración de bien usado cuando por la adquisición realizada por el sujeto pasivo revendedor acogido al régimen especial de los bienes usados, el empresario o profesional transmitente esté obligado a repercutir la cuota del IGIC devengada (incluso aunque resulte

aplicable el tipo cero), o resulte aplicable el régimen especial de los bienes usados. Igualmente no dispone de la consideración de bien usado, cuando el empresario transmitente tenga la condición de comerciante minorista y la entrega sea realizada en el desarrollo de su actividad comercial (...).”

(…)

[Por tanto respecto a la cotestación de la segunda cuestión planteada se indica:]

“ La entrega realizada por la entidad mercantil consultante no puede estar acogida al régimen especial de los bienes usados, puesto que el vehículo adquirido no dispone de la consideración de usado dado que la adquisición del vehículo fue realizada en el marco del régimen especial de los bienes usados; por tanto, la entrega que realizaría la entidad mercantil consultante se efectuaría en el marco del régimen general del IGIC. Puesto que su entrega estaría sujeta y no exenta del IGIC (señala en el texto de la consulta que es comerciante mayorista), puede ejercer el derecho a la deducción de las cuotas del IGIC soportadas, siempre y cuando cumpla los requisitos para el ejercicio de tal derecho, entre los cuales se encuentra estar en posesión de una factura donde conste la repercusión de la cuota del IGIC que ha soportado en la adquisición del vehículo con aplicación del régimen especial que nos ocupa.

En este sentido, con carácter general los sujetos pasivos revendedores acogidos al régimen especial de los bienes usados no tienen obligación de consignar de manera separada en la factura que debe emitir la cuota repercutida, entendiéndose que se encuentra comprendida en el precio de la operación. No obstante, debe consignar en la factura de manera separada la cuota devengada cuando el destinatario así lo exija para el ejercicio de cualquier derecho de naturaleza tributaria, entre las que se encuentra el derecho a la deducción. Todo ello conforme al artículo 68 bis de la Ley 4/2012 (...)”

- “La última cuestión que se plantea en el escrito de petición de emisión de consulta vinculante presenta textualmente la siguiente redacción:

“Este IGIC que cobro en este régimen, cuando lo pongo en el modelo 420 ¿debo indicar imagino que la base a la que aplico el IGIC y no el precio final del vehículo?”

Respecto a las entregas de bienes usados a los que se les aplica el régimen especial de los bienes usados, en la autoliquidación trimestral (modelo 420) debe consignarse la base imponible determinada conforme a lo previsto en el artículo 67 de la Ley 4/2012, nunca la contraprestación de la entrega."

(Contestación vinculante de fecha 2 de enero de 2025).

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 2024)

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. Bº apto. Se puede dotar la RIC con el beneficio derivado del desarrollo de una actividad económica consistente en impartir cursos online a clientes situados fuera de Canarias por una persona física que ordena los factores productivos en Canarias.

- Consulta V2188-24, de fecha 14/10/2024. (SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas)

Una persona física residente en Canarias y dada de alta en el epígrafe del IAE 9399 Otras actividades de enseñanza, presta, como servicios, cursos a distancia u online a clientes internacionales situados fuera de las Islas Canarias, mediante una plataforma de aprendizaje a distancia, con sede en Holanda, que procesa los pagos y reparte el valor a las partes involucradas. Toda la producción de los cursos y ofertas online que llegan vía internet a todas las partes del planeta se efectúa desde una oficina y estudio de producción sito en Canarias, donde están los medios personales y materiales para efectuar dichos cursos.

Pregunta si los beneficios obtenidos en estos cursos a distancia son válidos para dotar la Reserva para Inversiones en Canarias (RIC).

El Centro Directivo comienza diciendo que, para la calificación de los rendimientos correspondientes a la impartición de cursos se hace preciso acudir en primer lugar al artículo 17 de la Ley 35/2006 del IRPF, que en sus apartados 2, letra c) y 3, califica como rendimientos del trabajo los derivados de impartir cursos, conferencias, coloquios, seminarios y similares, excepto cuando supongan la ordenación por cuenta propia de 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 cuyo caso han de calificarse como rendimientos de actividades económicas.

Del citado precepto se desprende que las rentas derivadas de la impartición de cursos, conferencias, coloquios, seminarios y similares, tributarán como regla general como rendimientos del trabajo, y excepcionalmente, cuando impliquen la ordenación por cuenta propia de medios de producción o de recursos humanos, se calificarán como rendimientos de actividades económicas.

El Centro Directivo recuerda que viene interpretando que la consideración de estas rentas como rendimientos de actividades económicas dependerá de la existencia de dicha ordenación por cuenta propia de factores productivos, lo que habrá de determinarse en cada caso concreto, a la vista de las circunstancias concurrentes.

Con carácter general, cabe hablar de la existencia de ordenación por cuenta propia cuando el contribuyente intervenga como organizador de los cursos, conferencias o seminarios, ofreciéndolos al público y concertando, en su caso, con los profesores o conferenciantes su intervención en tales eventos, o cuando participe en los resultados prósperos o adversos que deriven de los mismos.

Igualmente cabe entender que se obtienen rentas de actividades económicas de estos cursos o conferencias cuando el contribuyente ya viniera ejerciendo actividades económicas y participe en dichos eventos, en materias relacionadas directamente con el objeto de su actividad, de manera que pueda entenderse que se trata de un servicio más de los que se prestan a través de dicha organización.

Entendiendo que en el presente caso la impartición de clases es organizada por la propia consultante, la aplicación de la doctrina expuesta nos lleva a calificar como rendimientos de actividad económica los que esta pudiera obtener, pues la consultante en cuanto organizadora realizaría la ordenación por cuenta propia con la finalidad de intervenir en el mercado, aspectos determinantes del ejercicio de una actividad económica.

Para una mayor precisión en cuanto a esta calificación, el Centro Directivo se remite al artículo 95 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, el cual establece en su apartado 2.b).3º la siguiente calificación de los rendimientos obtenidos por los profesores en el ejercicio de su actividad económica:

"A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior (retención aplicable sobre los rendimientos que sean contraprestación de una actividad profesional), se considerarán comprendidos entre los rendimientos de actividades profesionales:

a) (…).

b) En particular, tendrán la consideración de rendimientos profesionales los obtenidos por:

(…).

3º. Los profesores, cualquiera que sea la naturaleza de las enseñanzas, que ejerzan la actividad, bien en su domicilio, casas particulares o en academia o establecimiento abierto. La enseñanza en academias o establecimientos propios tendrá la consideración de actividad empresarial".

En su escrito, la consultante indica que está dada de alta en "el epígrafe del IAE 9399 Otras actividades de enseñanza".

Así pues, en relación con lo señalado, el Centro Directivo advierte que su contestación se formula sobre la premisa de que la consultante desarrolla una actividad económica empresarial por la que estaría dada de alta en el epígrafe del IAE "933.9 - Otras actividades de enseñanza, tales como idiomas corte y confección, mecanografía, taquigrafía, preparación de exámenes y oposiciones y similares n.c.o.p.".

Asimismo, el Centro Directivo precisa que su contestación parte de la consideración de que la consultante determina sus rendimientos netos de actividades económicas de acuerdo con el método de estimación directa.

El artículo 28.1 de la LIRPF establece que *"el rendimiento neto de las actividades económicas se determinará según las normas del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las reglas especiales contenidas en este artículo, en el artículo 30 de esta Ley para la estimación directa, y en el artículo 31 de esta Ley para la estimación objetiva".*

Por otro lado, en lo que se refiere ya específicamente a la RIC, el Centro Directivo se remite a la Ley 19/1994 de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias y a su reglamento de desarrollo aprobado por el RD 1758/2007. En particular destaca:

El apartado 15 del art. 27 de la Ley 19/1994 cuando señala que *"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. 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".

Y el RD 1758/2007 en sus artículo 1.2 cuando dispone que los *"los incentivos fiscales del artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, serán de aplicación respecto de las rentas obtenidas mediante establecimiento permanente situado en las Islas Canarias por las entidades a que se refiere el apartado anterior y por las personas físicas, contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con domicilio fiscal en Canarias, así como por quienes no lo tienen, cuando en ambos casos desarrollen allí actividades económicas mediante establecimiento permanente",* y en su artículo 3 cuando señala 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:*

a) Desarrollen actividades económicas, según se definen en el artículo 27 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre.

b) Determinen sus rendimientos netos mediante el método de estimación directa, en cualquiera de sus modalidades.

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".

Conforme a lo expuesto, el Centro Directivo concluye que si la persona física consultante desarrolla actividades económicas en las Islas Canarias de acuerdo con el artículo 27 de la LIRPF y determina sus rendimientos netos mediante el método de estimación directa podrá aplicar la Reserva para Inversiones en Canarias por los beneficios que se han obtenido en dichos territorios, siempre que la persona física lleve su contabilidad de acuerdo con el Código de Comercio y su normativa de

desarrollo desde el ejercicio en que se han obtenido los beneficios que se destinan a dotar dicha reserva hasta aquel en que deban permanecer en funcionamiento los bienes objeto de la materialización de la inversión.

Aunque no se le pregunta sobre ello, el Centro Directivo añade que, en relación a los activos aptos para materializar la RIC, el apartado 4 del artículo 27 regula en sus cuatro letras todos los activos aptos, distinguiendo entre inversiones iniciales, letras A. y B., y otras inversiones aptas, las de las letras C y D, establecimiento en el apartado 8 la obligación de mantenimiento de las inversiones y en el 16 las consecuencias en cuanto al incumplimiento de los requisitos que sienta dicho art. 27.

Comentario:

Como se observa, la DGT considera apto para el disfrute de la RIC aquel beneficio derivado de la impartición por parte de una persona física de cursos on line a clientes que pueden estar situados en cualquier territorio. Para llegar a esta conclusión la DGT parte de que la actividad derivada de la impartición de cursos puede tener la consideración de actividad económica siempre que suponga una ordenación de medios productivos. Como requisito necesario para poder acogerse a la RIC, la DGT alude a que el contribuyente del IRPF deberá dotar la RIC con cargo al resultado derivado del desarrollo de una actividad económica mediante un establecimiento situado en Canarias, siempre que determine el rendimiento neto mediante estimación directa y lleve contabilidad ajustada al Código de Comercio durante todo el período de aplicación del régimen.

Lógicamente, a los efectos anteriores, y aunque no se diga expresamente en la presente consulta, es necesario igualmente que el resultado con cargo al cual se dota la reserva derive de operaciones efectuadas con los medios personales y materiales afectos a un establecimiento permanente situado en Canarias, definido en los términos artículo 13.1.a) del TRLIRNR, que cierren un ciclo mercantil determinante de resultados económicos.

Por tanto, no basta con que exista un EP en Canarias, sino que debe existir en Canarias una organización empresarial, en el sentido de que se disponga de medios materiales y personales necesarios para desarrollar una actividad económica con cierta autonomía de gestión ordenados desde aquí. El resultado de dicha actividad debe consistir en la producción de bienes y servicios para terceros (distintos de otros EP del mismo sujeto), generando rentas (es decir, debe cerrar el ciclo mercantil).

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:

1.- La realización de una actividad económica con los medios productivos (materiales, técnicos, organizativos y humanos) afectos al establecimiento localizado en Canarias y, por tanto, si su naturaleza o destino lo permite, que estén situados de forma permanente en el territorio canario.

2.- Que se cierre el ciclo mercantil en territorio canario, es decir, que en él se realice la prestación a terceros mediante contraprestación generadora de beneficios.

Es importante, resaltar la primera de las condiciones enunciadas. Los medios productivos deben estar situados en Canarias como norma general, salvo que resulte imposible porque su naturaleza o destino no lo permita.

En la consulta que ahora nos ocupa, el contribuyente manifiesta que la ordenación de la actividad económica de impartición de cursos on line se realizará desde una oficina y un estudio de producción sito en Canarias, donde están los medios personales y materiales para efectuar dichos cursos.

Pues bien, a este respecto convendría a llamar la atención sobre dos puntos, habida cuenta que son hechos que no fueron facilitados a la DGT para efectuar su contestación:

- Conforme a la doctrina de la misma DGT, los medios productivos deben estar situados en Canarias para garantizar el nexo con el territorio en atención al cual se concede el incentivo fiscal, de manera que, si pese a existir en Canarias una oficia y un estudio, los medios preponderantes para prestación del servicio (estamos pensando en los profesores) no se hallan en Canarias, no se habrá garantizado la concurrencia de tal nexo suficientemente. A este respecto, en la consulta se alude a "una plataforma de aprendizaje a distancia con sede en Holanda" sin más especificación, por lo que en cualquier caso habría que analizar la relevancia de dicha plataforma dentro del cierre mercantil, al objeto de que no se trasladen a Canarias los resultados cuando los medios en este territorio sean accesorios.

- También es necesario que la ordenación de los medios se efectúe desde Canarias, por lo que en el caso que nos ocupa parece especialmente necesario que la persona física resida efectivamente en Canarias, no bastando de que dispusiera en este territorio de la mencionada oficina.

RIC. Comunidad de bienes que se transforma en sociedad mercantil.

- Consulta V2541-24, de fecha 11/12/2024. (SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas)

En el ejercicio 2022, el consultante y su hermano tenían, por mitades, una participación del 100% en una comunidad de bienes. En la declaración de la renta del ejercicio 2022 dotaron la Reserva para Inversiones en Canarias (RIC).

Durante el año 2023 se realizaron inversiones a través de la comunidad de bienes, quedando aún pendiente la materialización de inversiones para los 2 años posteriores.

En octubre de 2023 llevaron a cabo la transformación de la comunidad de bienes en una sociedad limitada. Hasta dicha fecha la comunidad de bienes había obtenido un resultado positivo, por lo que, en la declaración de la renta de los dos comuneros correspondiente al ejercicio 2023, volvieron a dotar RIC.

Las cuestiones planteadas son las siguientes:

1.- Si es correcta la realización de las inversiones aptas para la materialización de la Reserva para Inversiones en Canarias a través de la comunidad de bienes.

2.- Si las participaciones obtenidas por el consultante de la transformación de la comunidad de bienes en la sociedad mercantil se podrían considerar inversión apta a efectos de materialización de la RIC.

3.- Si se podría considerar, como materialización para la RIC en su declaración de la renta personal del ejercicio 2024, inversiones realizadas por la sociedad limitada, o las inversiones tienen que ser realizadas por el consultante.

1.- En relación a la primera pregunta:

El Centro Directivo responde que las comunidades de bienes no constituyen contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sino que se

configuran como una agrupación de los mismos que se atribuyen las rentas generadas en la entidad, tal como establece el artículo 8.3 de la LIRPF.

Los rendimientos obtenidos por las comunidades de bienes que no sean sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, o por las demás entidades en régimen de atribución de rentas, como consecuencia de la realización de una actividad económica, podrán servir de base para la dotación de la RIC.

Los derechos y obligaciones derivados de la dotación de la RIC se atribuirán a los socios o comuneros en la misma proporción en la que éstos se atribuyen los rendimientos netos. Es decir, quien incluye en su base imponible los rendimientos obtenidos por la comunidad de bienes es quien puede utilizarlos como base de cálculo para dotar la RIC y beneficiarse del incentivo fiscal que ello supone.

En consecuencia, la dotación de la reserva debe realizarla cada uno de los miembros de la comunidad, uniendo, a efectos de su cálculo, los rendimientos que le han sido atribuidos por ella a los obtenidos por la realización directa de otras actividades económicas. Por tanto, serán ellos quienes contabilicen la reserva dotada, lo que exige llevar contabilidad de la parte proporcional de la actividad de la comunidad de bienes que le corresponda.

La materialización de la reserva también deberá realizarla cada comunero, pudiendo invertir para ello, tanto en la actividad económica que realice a través de la comunidad de bienes como en otras actividades que desarrolle de forma individual.

2.- En relación con la segunda pregunta:

El Centro Directivo contesta que, en relación con los activos aptos para materializar la RIC, el apartado 4 del artículo 27 de la Ley 19/1994, regula en sus cuatro letras todos los activos aptos, distinguiendo entre inversiones iniciales y otras inversiones aptas.

Por tanto, de acuerdo con la citada normativa, es posible la materialización de la RIC en la suscripción de acciones o participaciones en el capital de una sociedad como consecuencia de su constitución, que desarrolle en Canarias su actividad, siempre que dicha sociedad realice las inversiones previstas en las letras A, B, B bis y C del artículo 27.4 de la Ley 19/1994 en el plazo de 3 años a contar desde la fecha

del devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en el que el contribuyente que adquiere las acciones o las participaciones hubiera dotado la reserva. Los elementos patrimoniales así adquiridos deberán mantenerse en funcionamiento en Canarias en los términos previstos en el artículo 27. El importe del valor de adquisición de las inversiones realizadas por la sociedad participada debe alcanzar, como mínimo, el importe desembolsado de las acciones o participaciones adquiridas por el contribuyente.

3.- Respecto de la tercera pregunta.

Como se ha indicado en la cuestión primera, el Centro Directivo señala que los rendimientos obtenidos por las comunidades de bienes, como consecuencia de la realización de una actividad económica, pueden servir de base para la dotación de la RIC. En estos casos, los derechos y obligaciones derivados de la dotación de la RIC se atribuyen a los socios o comuneros en la misma proporción en la que éstos se atribuyen los rendimientos netos. En cuanto a la materialización de la reserva, la misma deberá realizarla cada comunero, pudiendo invertir para ello, tanto en la actividad económica que realice a través de la comunidad de bienes como en otras actividades que desarrolle de forma individual, en los términos establecidos en el artículo 27 de la Ley 19/1994.

En el presente caso, en el que, en el ejercicio 2023, habrían sido realizadas inversiones, según indica el consultante, "a través de la comunidad de bienes", debe tenerse en cuenta que, entre las obligaciones derivadas de la dotación de la RIC que se atribuyen al comunero, el citado artículo 27.8 de la Ley 19/1994 establece que: "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" (en el caso de la adquisición de suelo, el plazo es de diez años). Asimismo, añade dicho apartado 8 que "cuando se trate de los valores a los que se refiere la letra D del apartado 4, deberán permanecer en el patrimonio del contribuyente 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 apartado 16 del artículo 27 de la Ley 19/1994 establece que "la disposición de la reserva para inversiones con anterioridad a la finalización del plazo de mantenimiento de la inversión o para

inversiones diferentes a las previstas en el apartado 4 de este artículo, así como el incumplimiento de cualquier otro de los requisitos establecidos en este artículo, salvo los contenidos en sus apartados 3 y 13, dará lugar a que el contribuyente proceda a su integración, en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes o en la cuota íntegra del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio en que ocurrieran estas circunstancias, de las cantidades que en su día dieron lugar a la reducción de aquélla o a la deducción de ésta, sin perjuicio de las sanciones que resulten procedentes. (…) Se liquidarán intereses de demora en los términos previstos en la Ley 58/2003 y en su normativa de desarrollo".

En consecuencia, en relación con las inversiones –distintas de la suscripción de las participaciones en la sociedad- realizadas en el año 2023 "a través de la comunidad de bienes", el cese en la actividad económica de la misma supone el incumplimiento de dicho deber de mantenimiento de los elementos patrimoniales en que se hubiera materializado la RIC por parte del comunero, por lo que resulta aplicable lo dispuesto en el arriba transcrito artículo 27.16 de la Ley 19/1994.

Comentario:

Unos contribuyentes del IRPF participan en una comunidad bienes a través de la que se desarrolla una actividad económica. Como se ha tratado en otras ocasiones en esta Revista, en este contexto las situaciones que se plantean son dos:

- Una, si los comuneros pueden dotar la RIC con cargo a los rendimientos que le son atribuidos por la comunidad de bienes.

- Y dos, si los comuneros pueden materializar la RIC que han dotado mediante inversiones afectas a la actividad desarrollada a través de la comunidad de bienes.

Respecto de la primera de las cuestiones (aptitud del beneficio para dotar la RIC), sabemos (por todas, DGT 30-04-2008 V0897-08) que los derechos y obligaciones derivados de la dotación de la RIC se atribuirán a los partícipes o comuneros en la misma proporción en la a que estos se atribuyen los rendimientos netos. En definitiva, la dotación de la reserva debe realizarla cada uno de los miembros de la comunidad, uniendo, a efectos de su cálculo, los rendimientos que le han sido atribuidos por ella a los obtenidos por la realización directa de otras actividades económicas. Por tanto, serán ellos quienes contabilicen la reserva dotada, lo que exige llevar contabilidad de la parte proporcional de la actividad de la comunidad de bienes que le corresponda.

No obstante, hemos de recordar que, tras un largo proceso a través de las distintas instancias revisoras, el TS (sentencia nº 397/2024, de 26/02/2024, recaída en RC 6089/2022) ha sentado que no sería correcto considerar que un contribuyente del IRPF desarrolla una actividad económica cuando entre dicho contribuyente y la actividad económica 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. Ahora bien, no está expresamente previsto que, cuando una entidad en régimen de atribución de rentas, en este caso, 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.

Por tanto, según inferimos, si el comunero se limita a aportar bienes o capital no desarrollará una actividad económica a través de la comunidad y, por tanto, no podrá dotar la RIC con el rendimiento atribuido. El comunero ha de participar en la gestión de la comunidad de bienes, aunque no realice de manera habitual, personal y directa la ordenación por cuenta propia de los medios de producción.

- Respecto de la segunda cuestión (materialización de la RIC por el comunero mediante bienes afectos a la actividad desarrollada a través de la comunidad), la conclusión es la misma (basándonos igualmente en la referida sentencia del TS). Los citados bienes podrán ser materialización válida de la RIC cuando el comunero participe en la gestión, aunque no realice forma habitual, personal y directa en la ordenación de los factores productivos.

El punto más novedoso que aborda la presente consulta es que trata sobre una comunidad de bienes que se transforma en una sociedad mercantil.

A estos efectos, se pregunta si las participaciones obtenidas por la transformación de la comunidad de bienes en la sociedad mercantil podrían considerarse inversión apta para materializar la RIC. El Centro Directivo viene a responder que es posible materializar la RIC en la suscripción de acciones o participaciones en el capital de una sociedad como consecuencia de su constitución en la modalidad de la letra D.1º, siendo que el importe de las inversiones realizadas por la sociedad participada debe alcanzar, como mínimo, el importe desembolsado de las acciones o participaciones adquiridas por el contribuyente.

No obstante lo anterior, cabe entender (o al menos así lo deducimos al hablarse de una "transformación") que los contribuyentes podría recibir las participaciones en la sociedad mercantil a cambio de la aportación de los bienes de los se era titular proindiviso en la comunidad. En este caso, hemos de decir que la adquisición de las participaciones resultantes de dicha transformación en ningún caso supondría materialización por el D.1º toda vez que, como se encarga de precisar esta misma consulta, no habrá inversiones financiadas con los fondos

desembolsados por los suscriptores, sino una mera aportación no dineraria de inversiones preexistentes.

Por otro lado, la DGT también precisa que, si la comunidad cesa en su actividad como consecuencia de la transformación, se producirá un incumplimiento de los requisitos a los que se asocia la consolidación del incentivo (materialización de las reservas pendientes y mantenimiento de las inversiones que fueron concreción de las reservas ya materializadas), debiendo procederse al reintegro de aquel.

Pese lo anterior, tal vez puede ser oportuno añadir una consideración adicional. En el caso de que fuese de aplicación el régimen FEAC (más en concreto, el art. 87 de la LIS relativo a las aportaciones no dinerarias), cabría entender, en su caso, en aplicación del art. 84 de la LIS, una subrogación por parte de la adquirente (la sociedad mercantil de nueva creación) en el cumplimiento de los requisitos necesarios para continuar aplicando los beneficios fiscales o consolidar los aplicados por el transmitente (partícipes de la comunidad de bienes).

DEDUCCIÓN POR INVERSIONES EN CANARIAS

DIC. Deducción por inversiones en espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales. Espectáculo desarrollado fuera de Canarias por un productor establecido en Canarias. No se puede aplicar el diferencial del art. 94 de la Ley 20/1991.

- Consulta V2120-24, de fecha 01/10/2024. (SG de Impuesto sobre las Personas Jurídicas)

La entidad consultante es una Agrupación de Interés Económico (en adelante, AIE), cuyo objeto social consiste, básicamente, en la producción, realización, distribución y comercialización tanto en el territorio nacional como en el extranjero de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales.

La AIE, cuenta con su domicilio fiscal y social en el territorio insular de las Islas Canarias. Hasta el presente ejercicio ha venido celebrando/promoviendo multitud de conciertos y espectáculos en vivo en el citado territorio insular de las islas Canarias, en particular un "festival" muy reconocido.

La AIE va a llevar a cabo la producción y exhibición de dicho festival de música, no sólo en territorio insultar, tal y como venía siendo habitual, sino también en otros

territorios de España, bajo la misma marca o creando otra marca para los festivales y conciertos que pretende llevar a cabo la AIE en la península.

La AIE cuenta con el certificado emitido por el Instituto Nacional de las Artes Escénicas y de la Música (en adelante, "INAEM") que le acredita como productor o exhibidor de un espectáculo en vivo.

La AIE acredita de forma fehaciente que reinvertirá en ediciones futuras y, en caso de que los hubiere (es posible que los resultados procedentes de las actividades de producción y exhibición del espectáculo sean negativos), los beneficios que obtenga por el desarrollo del mencionado festival.

A los efectos de la base de deducción, ésta se encontrará formada por costes directamente de carácter artístico, técnico y promocional, directa y exclusivamente relacionados con la producción y exhibición del festival; siendo éste el motivo por el que, a fin de evitar dilaciones innecesarias, no pasamos a la realización de una enumeración exhaustiva de los mismos.

La cuestión planteada es si los gastos realizados en la producción y exhibición del festival descrito darán lugar a la aplicación de la deducción incrementada en el diferencial del REF por inversiones en espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales, cuando el espectáculo haya tenido lugar fuera de territorio insular y, por tanto, dentro del territorio peninsular español.

El Centro Directivo comienza su contestación remitiéndose al art. 36.3 LIS y al Capítulo II del título VII de la LIS regula el régimen especial de las agrupaciones de interés económico. Asimismo, menciona la Ley 12/1991, de 29 de abril, que establece el régimen sustantivo aplicable a este tipo de entidades. Finalmente trae a colación el artículo 94 de la Ley 20/1991, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, así como la disposición transitoria cuarta de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

Con apoyo en todo lo anterior, el Centro Directivo concluye dos cosas.

Por un lado, dado que la AIE no tributará por el Impuesto sobre Sociedades, por la parte de base imponible imputable a los socios residentes en territorio español y dado que la misma imputa, entre otras, sus bases de deducción a sus socios, son

éstos quienes deberán aplicar la deducción por la producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales, en sus respectivas autoliquidaciones, sobre las respectivas bases de deducción que les hubieran sido imputadas. En el escrito de consulta no existe información relativa a la residencia de los socios de la AIE, por lo que se desconoce si son o no residentes fiscales en Canarias o si cuentan o no con un establecimiento permanente en territorio canario. Por tanto, con independencia de que la AIE consultante esté sita en Canarias, en el caso de que los socios de la AIE no sean residentes en Canarias o no cuenten con un establecimiento permanente en Canarias, no podrán aplicar los porcentajes de deducción incrementados en un 80%, con un diferencial mínimo de 20 puntos porcentuales, respecto de los aplicables en régimen común (artículo 36.3 LIS), por cuanto a los socios se les imputan bases de deducción, pero no porcentajes de deducción.

Por otro lado, habida cuenta que se indica que uno de los espectáculos en vivo que va a producir consiste en un festival que se realizará fuera del territorio canario —por lo que cabe considerar, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 36.3 LIS, que la totalidad o parte de los gastos en los que incurrirá se realizarán fuera del territorio canario—, dado que tanto la Ley 20/1991 como posteriormente la Ley 19/1994 prevén la aplicación de unos tipos de deducción incrementados, con respecto a los aplicables en territorio común, con el fin de favorecer las inversiones que se realicen y permanezcan en el archipiélago canario, atendiendo a una interpretación sistemática y teleológica de la norma, la aplicación de los tipos de deducción incrementados debe tener como finalidad incentivar la realización de gastos en Canarias. En virtud de todo lo anterior, aun cuando la AIE consultante tuviera socios residentes fiscales en Canarias o socios que contasen con un establecimiento permanente en Canarias, si los gastos que forman parte de la base de la deducción del artículo 36.3 de la LIS no se corresponden con gastos realizados en el archipiélago canario, no cabrá aplicar los porcentajes de deducción incrementados en un 80%, con un diferencial mínimo de 20 puntos porcentuales, respecto de los aplicables en régimen común (artículo 36.3 LIS), ni los límites de aplicación de la deducción incrementados en un 80%, con un diferencial mínimo de 35 puntos porcentuales, respecto de los aplicables en régimen común (artículo 39 LIS), por cuanto la base de la deducción imputada a los mencionados socios no se corresponde con gastos e inversiones realizados en territorio canario.

Comentario:

De la presente consulta cabe destacar que la DGT reitera que solo los partícipes de la AIE establecidos en Canarias pueden disfrutar de las mejoras del REFC, así como sienta, por primera vez, que en la DIC en relación con la modalidad del art. 36.3 LIS solo se podrá aplicar el diferencial del art. 94 de la Ley 20/1991 por aquellos gastos incurridos en Canarias para la producción y exhibición de los espectáculos, por mucho que la AIE y sus partícipes estén establecidos en el archipiélago, lo cual, como se encarga de precisar esta contestación, es lo que resulta acorde con la finalidad y la sistemática del artículo 94 de la Ley 19/1994.

A este respecto, podemos resaltar las diferencias que existen con otras figuras, pese a que, en última instancia todas ellas sirven a la misma finalidad, cual es coadyuvar al progreso económico y social en Canarias. Así:

Respecto al contrato de financiación del art. 39.7 de la LIS, donde la DGT (V2348-23 de 29/08/2023) ha interpretado que los financiadores sí pueden disfrutar de las mejoras del REF, pese a hallarse establecidos fuera de Canarias, en la medida que la entidad productora genere la deducción del artículo 36.1 de la LIS y tenga derecho a la aplicación de los porcentajes de deducción incrementados de acuerdo con la normativa del REFC. (Como mero comentario personal, se podría decir que no deja de llamar la atención de que sujetos no establecidos en Canarias puedan beneficiarse del REF; lo que es algo parecido a que, de algún modo, en pudieran beneficiarse de la RIC contribuyentes residentes fuera de Canarias suscribiendo participaciones de sociedades canarias, lo que deja de ser un tanto exorbitante en cuanto a la configuración del REF)

Y en relación con la deducción por producciones cinematográficas españolas (art. 36.1 LIS), donde se aplica la mejora del REFC a toda la base de deducción, aun cuando existan costes de producción incurridos fuera de Canarias, con tal de que el productor esté establecido en el archipiélago y la producción pueda entenderse situada en Canarias, lo que suele identificarse con que cuente con el certificado canario de producción audiovisual. (Como mero comentario personal, no deja de llamar la atención que pueda beneficiarse del REF gastos incurridos fuera de Canarias, máxime cuando la deducción por producciones cinematográficas ha pasado recientemente a calificarse como ayuda regional al funcionamiento la cual está dirigidas a financiar gastos incurridos en la región).

RESUMEN DE RESOLUCIONES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS RELATIVAS A LOS TRIBUTOS CUYA GESTIÓN CORRESPONDE A LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA CANARIA
agosto 2024 – enero 2025

MARÍA JOSÉ MESA GONZÁLEZ

Doctora en Derecho

Cuerpo Superior de Administradores, escala de Administradores Tributarios

SUMARIO

I. Ley General Tributaria.
   A) Tipos de responsabilidad solidaria - responsabilidad solidaria por obstaculizar la acción recaudatoria de la Administración [artículos 42.1, 42.2 y 43.1b) LGT]
   B) Anulación de liquidación y nueva liquidación posterior – compensación de oficio de deuda y crédito tributarios – intereses de demora [artículos 26.4 y 5, 32, 73 y 240 LGT, 58.2b) RD 939/2005 y 66 RD 520/2005]
   C) Cómputo del plazo para interponer el recurso de reposición – solicitud de suspensión en vía económico-administrativa (artículos 117.1, 212.3 y 223.1 LGT, 30.4, 39 y 98 LRJAP y 40 y 46 RGRev)
   D) Notificación electrónica en día inhábil (artículos 109 y sigs. LGT y 30, 40 y 43 LRJAP)

II. Tributos derivados del REF.

A) Impuesto General Indirecto Canario (IGIC)

1. Comerciante minorista – requisitos – carga de la prueba (artículos 50.Uno,27º y 50.Tres Ley 4/2012, 37 Ley 20/1991, y 105, 114 y 115 LGT)
2. Régimen especial del grupo de entidades – recargo por presentación extemporánea (artículos 58 *quáter* y sigs. Ley 20/1991, 97 y sigs. Ley 4/2012, 35 sigs. Decreto 268/2011, y 27 LGT)
3. Cuotas de IGIC repercutidas y no cobradas – destinatario no establecido - rectificación de bases imponibles – jurisprudencia comunitaria (artículos 22.6 y 8,2º Ley 20/1991, 80.Cinco, 2º LIVA)
4. Cuotas repercutidas de forma indebida por un comerciante minorista – legitimados para solicitar y obtener la devolución (artículos 120.3 LGT y 14 y 15 RGRev)
5. Régimen especial del pequeño empresario o profesional – inversión del sujeto pasivo (artículos 109 y sigs. L4/2012, 19 y 59 Ley 20/1991 y 58 Decreto 268/2011)

I. LEY GENERAL TRIBUTARIA

A) Tipos de responsabilidad solidaria - responsabilidad solidaria por obstaculizar la acción recaudatoria de la Administración [artículos 42.1, 42.2 y 43.1b) LGT]

La resolución de la Junta Económico-Administrativa de Canarias, de 30 de octubre de 2024, desestima la reclamación JEAC 2022/0851, interpuesta contra la resolución que declaraba la responsabilidad solidaria de quien, a juicio de la Administración, había colaborado en el vaciamiento patrimonial del administrador social, declarado, a su vez, responsable subsidiario.

Por un lado, frente a la pretensión de prescripción del derecho de la Administración a exigir el pago de la deuda tributaria en concepto de IGIC (periodos de liquidación comprendidos entre el cuarto trimestre de 2012 y el cuarto trimestre de 2014) a la propia sociedad, deudora principal, se explica que, desde la finalización de los distintos plazos de pago en periodo voluntario hasta la notificación de las respectivas providencias de apremio no había transcurrido el plazo de cuatro años a que se refieren los artículos 66b) y 67.1,pfo. 4º de la LGT. Ha de tenerse en cuenta que, al no producirse la caducidad del procedimiento de apremio, las actuaciones dirigidas al cobro pueden prolongarse en el tiempo en tanto no prescriba el derecho de la Administración Tributaria a exigir el pago de la deuda. Justamente, el artículo 173 de la LGT pone de manifiesto que el procedimiento de apremio no tiene fijado un plazo para su terminación, sino que finaliza por el pago o la concurrencia de cualquier otra causa de extinción de la deuda, o bien el acuerdo que declare el crédito total o parcialmente incobrable, en cuyo caso, el procedimiento se reanuda, dentro del plazo de prescripción, cuando el órgano de recaudación tenga conocimiento de la solvencia de algún obligado al pago.

Tampoco había prescrito el derecho a exigir el pago a los responsables tributarios, conforme a lo dispuesto en el artículo 67.2 de la LGT. En el caso de los responsables solidarios, el plazo de prescripción comienza a contarse desde el día siguiente a la finalización del plazo de pago en periodo voluntario del deudor principal, mientras que, respecto de los responsables subsidiarios, la fecha inicial es la de la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal o a cualquiera de los responsables solidarios. Así, dado que, en el curso del procedimiento ejecutivo de cobro frente a la entidad deudora principal, ésta había

sido declarada fallida, cuando habían transcurrido menos de tres años desde que le fueron notificadas las diligencias de embargo, se declaró la responsabilidad subsidiaria del administrador único con base en el artículo 43.1a) de la LGT. Y, unos meses más tarde, la responsabilidad solidaria de la reclamante, como colaboradora en la transmisión de bienes del responsable subsidiario, para impedir la actuación de la Administración, según el artículo 42.2a) de la LGT.

Importa subrayar que la prescripción del derecho a exigir el pago se interrumpe «por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, dirigida de forma efectiva a la recaudación de la deuda tributaria» [artículo 68.2a) de la LGT]. Además, según el apartado octavo del mismo artículo 68, una vez interrumpido el plazo de prescripción para un obligado tributario, dicho efecto se extiende a todos los demás obligados, incluidos los responsables.

Por otro lado, de acuerdo con la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central y la jurisprudencia del Tribunal Supremo, la Junta confirma que puede derivarse la acción de cobro frente a los causantes o colaboradores en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago, cuando el acto de despatrimonialización, se produce con anterioridad al nacimiento de la obligación tributaria. En este sentido se pronuncian, entre otras, las resoluciones del TEAC de 28 de septiembre de 2017 y 23 de septiembre de 2020, y las sentencias del Tribunal Supremo de 10 de julio de 2019 y 12 de mayo de 2021.

Para el Tribunal Económico-Administrativo Central, el artículo 42.2a) no acota temporalmente de forma explícita el momento en que han de producirse los hechos determinantes de la responsabilidad: «la obligación del responsable tributario nace desde que se cometen los presupuestos de hecho que la ley configura para delimitar la responsabilidad, presupuestos que incluso pueden darse antes de que los órganos de liquidación hayan practicado la oportuna liquidación de la deuda, pero siempre que ésta ya se haya devengado o pudieran resultar de actuaciones preparatorias en las que la ocultación es anterior al devengo». Esto es, se trata de una conducta con un elemento subjetivo concreto, puesto que su finalidad consiste en impedir la traba del patrimonio del deudor. El responsable debe, razonablemente, conocer el perjuicio que su colaboración con el deudor principal puede ocasionar a la Hacienda Pública, ya sea por la existencia de una deuda, ya sea por la previsión de una futura deuda con la Administración. Ese conocimiento del responsable «se demuestra, generalmente, por un cúmulo de indicios racionales como puede ser la ausencia de

otra explicación lógica de la operación, la vinculación entre deudor y responsable, la incongruencia económica de la operación, la concatenación temporal de la misma con la aparición de la deuda, etc. Por lo tanto, debe acreditarse la connivencia con la ocultación o transmisión fraudulenta del responsable, en principio a través del conjunto de indicios que indiquen que la finalidad de la operación era impedir o dificultar el cobro, y que el presunto responsable era consciente de tal finalidad.» En suma, el devengo no puede suponer un límite temporal para declarar la responsabilidad del artículo 42.2a), porque implicaría dejar impunes determinadas actuaciones de vaciamiento patrimonial, ligadas a un plan previo urdido por parte de los obligados tributarios, con el propósito de impedir la acción de cobro de la Administración, de deudas que nacerán con toda probabilidad más adelante.

Asimismo, conforme a la jurisprudencia del Tribunal Supremo, la derivación de la responsabilidad puede alcanzar a las deudas que se devenguen con posterioridad a la ocultación o transmisión de los bienes, siempre que quede acreditado que se ha actuado de forma intencionada para impedir la actuación de la Administración. Así ocurre cuando existe un acuerdo previo al devengo, un propósito fraudulento, un plan preconcebido y diseñado que persigue obstaculizar la acción recaudatoria, extraer de la traba la práctica totalidad del patrimonio, evitar la ejecución de las deudas tributarias. Por el contrario, que exista una «deuda tributaria pendiente» no implica que los actos u operaciones dirigidos a impedir el cobro por parte de la Administración «deban ser también posteriores al nacimiento de la deuda tributaria, no sólo no se contempla en la literalidad del precepto, sino que, mientras que en el resto de supuestos del 42.2 se puede derivar de la secuencia temporal natural, en el supuesto del artículo 42.2a), en base a su propio fundamento y finalidad, la secuencia temporal de las operaciones o actos dirigidos a evitar la actuación de la Administración puede tener lugar no sólo después sino con anterioridad al nacimiento de la deuda tributaria […], pues si la esencia y fundamento del precepto, y en concreto del supuesto contemplado en el párrafo 2a) del citado artículo, es garantizar que el patrimonio del deudor responda de las deudas tributarias, resulta evidente que para su efectividad y pertinente aplicación, debe abarcar no sólo los actos tendentes a la ocultación o transmisión de los bienes o derechos de aquél posteriores al nacimiento de la deuda tributaria, sino también los anteriores y coetáneos, siempre que se acredita que ha mediado el requisito que explícitamente se ha señalado».

Además, a juicio del Tribunal Supremo, son dos los tipos de responsabilidad solidaria que establece el artículo 42: «A *grosso modo*, cabe diferenciar la

responsabilidad solidaria contemplada en el artículo 42.1 de la LGT, conectada de manera directa e inmediatamente a la obligación tributaria y al deudor principal; de la responsabilidad solidaria del artículo 42.2 de la LGT, desconectada de aquélla, vinculada a una responsabilidad patrimonial y en garantía de que los bienes del obligado responderán de las deudas tributarias.» El fundamento de la responsabilidad solidaria del artículo 42.2 reside en la «garantía de que el deudor principal, pero también cualquier otro obligado al pago, responda de la deuda con su patrimonio». Por este motivo, el alcance de la responsabilidad no se refiere a la deuda dejada de pagar por el "deudor principal", sino al valor de los bienes embargados o susceptibles de embargo, «con independencia de quién sea el "deudor principal" y del total importe de la deuda que deja de pagar». Justamente, el artículo 174.5, pfo. 2º de la LGT dispone que, en los supuestos del artículo 42.2, no pueden impugnarse las liquidaciones a las que se refiere el presupuesto de hecho de la responsabilidad, sino sólo el alcance global de la responsabilidad.

En consecuencia, resuelve la Junta, ante los indicios serios y concatenados y la explicación exhaustiva de las razones determinantes de la derivación de la acción de cobro, sólo cabe una conclusión posible, «hecho éste al que ha de añadirse que tales indicios no van acompañados de algún contraindicio que pudiese llevar a entender o sospechar otro móvil excluyente al de la ocultación de la acción recaudatoria en las operaciones realizadas por el matrimonio formado por el Sr. XXXX y la Sra. XXXX mediante el otorgamiento de la escritura de aportación de bienes a la sociedad de gananciales, a su posterior e inmediato otorgamiento de escritura de capitulaciones patrimoniales, división y adjudicación de sociedad de gananciales y, finalmente, a la venta de la casi totalidad de los bienes inmuebles a un tercero, cuestiones todas ellas […] sobre las que la interesada no alega […] motivo, causa o justificación de tipo alguno, circunstancias y razones todas ellas que llevan a esta Junta a compartir con el órgano recaudador que la Sra. XXXX y su esposo Sr. XXXX llevaron a efecto un plan de despatrimonialización del declarado deudor subsidiario Sr. XXXX, administrador único de la deudora principal XXXX, S.L., resultando conforme a Derecho la declaración de responsable solidaria de la Sra. XXXX».

B) Anulación de liquidación y nueva liquidación posterior – compensación de oficio de deuda y crédito tributarios – intereses de demora [artículos 26.4 y 5, 32, 73 y 240 LGT, 58.2b) RD 939/2005 y 66 RD 520/2005]

Mediante resolución de 30 de octubre de 2024 (reclamación JEAC 2024/0441), la Junta Económico-Administrativa de Canarias se pronuncia sobre el *dies a quo* del plazo para el cálculo de los intereses de demora a favor del contribuyente, en los supuestos en los que se anula una liquidación que ha sido ingresada, se dicta nueva liquidación con idéntica cuota a ingresar, y se acuerda compensar de oficio el crédito y la deuda tributarios.

En un primer momento, se había dictado liquidación del IGIC devengado en la constitución de una concesión administrativa, que, si bien había sido ingresado, fue objeto de reclamación en vía económico-administrativa. La reclamación, interpuesta en octubre de 2021, se resolvió dos años después, en octubre de 2023. Y, en ejecución de dicha resolución estimatoria, el ente público procedió a anular la liquidación, dictar liquidación rectificativa por el mismo importe, y compensar de oficio, según lo dispuesto en el artículo 73 de la LGT, las cuotas a devolver y a ingresar por el mismo contribuyente, sin computar los intereses de demora devengados a favor de ambas partes.

Sin embargo, advierte la Junta, es preciso calcular los intereses de demora, tanto a favor del sujeto pasivo, como a favor de la Administración, de forma separada. Así lo ha manifestado también el Tribunal Económico-Administrativo Central en resoluciones 1373/2022, de 21 de diciembre de 2022, y 3676/2021, de 23 de enero de 2023. En particular, debían devolverse al sujeto pasivo, junto a la cuota —e intereses, en su caso, ingresados—, los intereses de demora correspondientes, devengados desde que se efectuó el pago de la deuda liquidada en primer lugar hasta el momento en que se reconoció su derecho de crédito y se acordó la devolución, mediante la resolución de compensación (artículo 32 de la LGT). Por el contrario, respecto de los intereses de demora devengados a favor de la Administración, la fecha inicial del cómputo es, en todo caso, la de finalización del periodo voluntario de ingreso [artículo 26.2a) de la LGT]; y la fecha final, la de la práctica de la nueva liquidación por haber sido anulada la anterior, sin que el final del cómputo pueda ser posterior al plazo máximo para ejecutar la resolución. De esta forma, como afirma el TEAC en la citada resolución 3676/2021, el cálculo de intereses a favor de la Administración sobre la cuota finalmente resultante se hace como si el

contribuyente no hubiera realizado ningún ingreso, «ya que a efectos matemático-financieros esta situación se produce con la devolución a favor del contribuyente del importe correspondiente a la cuota e intereses ingresados y del interés producido por dicho importe».

Por último, ha de tenerse en cuenta la limitación al devengo del interés de demora que establecen el apartado cuarto del artículo 26 y el apartado segundo del artículo 240, ambos de la LGT. Conforme al artículo 26.4 de la LGT, no pueden exigirse a los obligados tributarios intereses de demora desde el momento en que la Administración tributaria incumpla, por causa imputable a la misma, alguno de los plazos fijados en la propia Ley General Tributaria para resolver, hasta que se dicte resolución o se interponga recurso contra la resolución presunta. Así, «entre otros supuestos, no se exigirán intereses de demora a partir del momento en que se incumplan los plazos máximos para notificar […] la resolución de los recursos administrativos, siempre que, en este último caso, se haya acordado la suspensión del acto recurrido». Por su parte, el artículo 240.1 de la LGT establece que la duración del procedimiento económico-administrativo es de un año contado desde la interposición de la reclamación. Y el apartado segundo del mismo precepto añade que, una vez transcurrido ese año sin haberse notificado resolución expresa, siempre que se haya acordado la suspensión del acto reclamado, dejará de devengarse el interés de demora según lo dispuesto en el artículo 26.4. Mas, con base en la doctrina del TEAC que sigue la Junta, esta limitación al devengo de los intereses de demora, cuando se incumple el plazo legal para resolver, no puede aplicarse sólo a los supuestos de liquidaciones suspendidas, puesto que la finalidad que se persigue consiste en impedir que la tardanza de la Administración en resolver los procedimientos pueda perjudicar a los obligados tributarios, «y si bien la norma al contemplar el supuesto ordinario de liquidación limita el supuesto a las liquidaciones suspendidas (pues no tendría sentido que el legislador limitase el devengo de intereses a una cuota ya ingresada), dicha regla debe aplicarse no sólo a los supuestos en que se hubiera acordado la suspensión, sino también a aquellos casos en los que la deuda ya estaba ingresada por el interesado». De lo contrario, se haría de peor condición al obligado tributario que paga la deuda y recurre, que al que no la paga y obtiene la suspensión.

C) Cómputo del plazo para interponer el recurso de reposición – solicitud de suspensión en vía económico-administrativa (artículos 117.1, 212.3 y 223.1 LGT, 30.4, 39 y 98 LRJAP y 40 y 46 RGRev)

Con base en lo dispuesto en los artículos 223.1 de la LGT y 30.4 de la LRJAP, la Junta Económico-Administrativa de Canarias desestima las reclamaciones JEAC 2024/0152 a 00186 (acumuladas) mediante resolución de 30 de octubre de 2024, que confirma que el plazo de un mes para la interposición del recurso de reposición debe computarse de fecha a fecha.

Así, la Junta recuerda que «si un mes empieza a computarse en un determinado día (*dies a quo*), en la misma fecha del mes siguiente comenzará un nuevo mes y, por ende, el último día del plazo (*dies ad quem*) será el inmediato anterior. A este respecto, era doctrina consagrada aquélla que consideraba que, si bien el día inicial del plazo (*dies a quo*) será el siguiente al de la notificación del acto, el día final del plazo (*dies ad quem*) será el día correlativo al de la notificación del mes que corresponda, esto es, que el plazo concluye el día cuyo ordinal coincida —con las particularidades en caso de que éste sea inhábil o no exista en el correspondiente mes— con el que sirvió de punto de partida —el día de la notificación del acto— para el cómputo del plazo, tal como tenía declarado el Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 3ª) en su paradigmática sentencia de 15 de diciembre de 2005».

Además, se advierte que las resoluciones dictadas por los órganos administrativos son plenamente válidas y eficaces, debido a «la presunción de legalidad y consecuente ejecutoriedad ínsita en todos los actos administrativos ex artículos 39 y 98 de la Ley 39/2015 […], presunción que sólo puede ser destruida en virtud de un pronunciamiento judicial firme». Por este motivo, según establecen los artículos 117.1 de la LGT y 39.1 del RGRev, la mera interposición de una reclamación económico-administrativa (o cualquier otro recurso) no suspende la ejecución del acto, salvo que se dé alguno de los supuestos del artículo 40 del RGRev. En particular, si el obligado tributario acredita que la ejecución del acto podría causarle un perjuicio de difícil o imposible reparación, o bien que el acto adolece de un error material, aritmético o de hecho, podría acordarse en vía económico-administrativa la suspensión sin garantías.

Tampoco procede la suspensión automática de la sanción si el recurso no ha sido interpuesto en tiempo y forma (artículo 212 de la LGT).

D) Notificación electrónica en día inhábil (artículos 109 y sigs. LGT y 30, 40 y 43 LRJAP)

La resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 15 de octubre de 2024 (00/08341/2021/00/00) reitera el criterio de la que ya dictó el día 10 de diciembre de 2020 (00/02256/2018/00/00), sobre las notificaciones por medios electrónicos: en este tipo de notificaciones es indiferente si el día en que se produce el acceso al contenido del acto o el día en que se da por notificado, por el transcurso del plazo de diez días, es hábil o inhábil.

En este sentido, se advierte que, justo un día antes de que la entidad reclamante realizara el pago de la deuda tributaria en el marco del procedimiento ejecutivo —el periodo voluntario había finalizado el 5 de mayo de 2021—, el 13 de septiembre de 2021, se había dado por notificada la providencia de apremio en la dirección electrónica habilitada. De manera que ya no era exigible el recargo ejecutivo del 5 por ciento, sino el recargo de apremio reducido del 10 por ciento que establece el apartado tercero del artículo 28. De hecho, el acto objeto de notificación se había puesto a disposición de la sociedad en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada el día 1 de septiembre de 2021, y, a falta de acceso a su contenido, debía entenderse que la notificación había sido rechazada con fecha 12 de septiembre.

Ciertamente, en relación con el cómputo de los plazos, el artículo 30 de la LRJAP dispone que en los plazos que se cuenten por días se excluyen los sábados, domingos y festivos, y, además, cuando el último día del plazo sea inhábil, se entenderá prorrogado al primer día hábil siguiente. Por este motivo, en los supuestos en que el último de los diez días a que se refiere el apartado segundo del artículo 43 de la LRJAP sea sábado (u otro día inhábil), cabría pensar que el plazo de diez días se prorroga al primer día hábil siguiente, que sería el lunes, y la notificación se daría por efectuada el martes. Sin embargo, a juicio del Tribunal, el apartado quinto del artículo 30 no es aplicable a las notificaciones por medios electrónicos, puesto que, en particular, respecto de la notificación de los actos administrativos por esta vía, ha de tenerse en cuenta la norma del artículo 43 de la misma Ley. El apartado segundo de este artículo precisa que «se entenderán practicadas en el momento en que se

produzca el acceso a su contenido». Y ello con independencia del día que sea. Por ello, se reitera el mismo criterio que ya se había mantenido antes:
«Este Tribunal Central, a la vista de los datos y antecedentes obrantes en el expediente, no puede sino confirmar lo ya dispuesto por el Tribunal Regional, pues no hay norma en el ordenamiento jurídico que preceptúe que la notificación de un acto no pueda producirse en un día inhábil.

A mayor abundamiento, el artículo 43.2 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas dispone:

[…]

En aplicación de este precepto, es indiferente en este tipo de notificaciones si el día es hábil o inhábil en relación al acceso al contenido de la notificación o bien respecto de la fecha final que determine el transcurso del plazo de diez días para entender notificado el acto por rechazo.»

II. TRIBUTOS DERIVADOS DEL REF

A) IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO (IGIC)

1. Comerciante minorista – requisitos – carga de la prueba (artículos 50.Uno,27º y 50.Tres Ley 4/2012, 37 Ley 20/1991, y 105, 114 y 115 LGT)

La resolución de 30 de octubre de 2024 de la Junta Económico-Administrativa de Canarias, que pone fin a las reclamaciones JEAC 2022/0958 a 1014 y JEAC 2023/0081 a 0143 (acumuladas), explica que es el contribuyente el que debe soportar las consecuencias de la falta de prueba de su pretendida condición de comerciante ordinario, con derecho a la deducción del IGIC soportado en la adquisición de bienes y servicios para su actividad.

En el curso del procedimiento de inspección se habían documentado numerosos hechos y circunstancias que ponían de manifiesto que la entidad realizaba dos actividades diferenciadas: por un lado, una actividad comercial sujeta y exenta del IGIC (artículo 50.Uno,27º de la Ley 4/2012), por la que quedaba incluida de forma obligatoria en el régimen especial de comerciantes minoristas a efectos del impuesto;

y, por otro lado, una actividad secundaria de arrendamiento de locales, sujeta y no exenta del IGIC. De manera que, *de lege lata*, las cuotas de IGIC soportadas en las compras efectuadas para la actividad comercial no tenían carácter deducible, las vinculadas a la actividad de arrendamiento lo eran en su totalidad, y las soportadas en adquisiciones de bienes y servicios utilizados en común en ambos sectores diferenciados resultaban deducibles conforme a la prorrata general del artículo 37 de la Ley 20/1991. Por este motivo, se redujo el importe de las cuotas deducibles en todos los meses de los ejercicios objeto de comprobación.

Son numerosos los argumentos de la Inspección que destaca la Junta, para calificar la actividad comercial desarrollada como comercio al por menor. Desde el momento de su constitución, según la sociedad reflejó en sus estatutos, el objeto social consistía en la intermediación en la venta de productos combustibles y derivados entre la compañía distribuidora y los consumidores menores. En segundo lugar, la entidad se había de alta en el censo del IGIC en el desarrollo de la actividad principal de comercio al por menor de combustibles de todas clases, junto a otras actividades secundarias. Además, una vez comprobados los destinatarios de las entregas de petróleo y lubricantes efectuadas, en distintas gasolineras, en el ejercicio de la actividad comercial, se constató que más del 70 por ciento no eran empresarios ni profesionales. Incluso quedaba constancia en el expediente de que la empresa actuaba de forma contradictoria: mientras presentaba declaraciones tributarias como comerciante ordinario, acogida al régimen general, con derecho a la devolución de la totalidad de las cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios, al mismo tiempo, en los Libros de facturas expedidas, las declaraciones informativas (modelos 340), y los Libros de IGIC que proporcionaba, como gran empresa acogida al REDEME, en cumplimiento de su deber de Suministro Inmediato de Información (SII), a través de la sede electrónica de la Administración, reflejaba sus ventas con asientos resúmenes; y, asimismo, expedía a sus clientes tiques en los que incluía de forma expresa su condición de "comerciante minorista exento de IGIC".
Mas, como es sabido, los asientos que resumen de facturas expedidas sólo están permitidos para las ventas, diarias y no mensuales, de minoristas a consumidores finales, según el artículo 50.4 del Decreto 268/2011, y la normativa reguladora de la declaración informativa (modelo 340) y los libros SII.

Frente a los razonamientos anteriores, la entidad se limitaba a alegar que, respecto de las ventas realizadas en las gasolineras, emitía dos tipos de facturas de contado: tiques o facturas simplificadas a los particulares y facturas ordinarias a los

empresarios. Debido al elevado número de facturas ordinarias que podían generarse cada año, para reducir el coste de contabilizarlas, se optó por agruparlas en un solo asiento contable. Pero no se explicaba ni se aportaban pruebas suficientes que permitieran concluir que, en efecto, la actividad principal consistía en la venta al por mayor de los productos citados. En particular, a juicio de la Junta, las alegaciones presentadas se reducían a hipótesis y suposiciones «sin soporte probatorio suficiente, porque es lo cierto que pese a contar con todos los medios de prueba necesarios a su alcance —máxime teniendo en cuenta que por su volumen de operaciones estamos en presencia de una entidad mercantil a la que se le debe presumir una alta cualificación en el desarrollo de su actividad— no puede acreditar algo tan elemental como lo es el detalle correctamente documentado en sus Libros de facturación a fin de acreditar ante la Inspección de Tributos que la suma de las contraprestaciones correspondientes a las entregas de bienes que ha efectuado en el desarrollo de esa actividad a quienes no tenían la condición de empresarios o profesionales realizadas durante el año precedente excedió del 70 por ciento del total de las realizadas».

Como consecuencia, principalmente, de la indebida deducción de la totalidad del IGIC soportado en las compras de bienes y servicios, no sólo dejaron de ingresarse las cuotas resultantes de la correcta autoliquidación del impuesto, sino que se solicitaron y obtuvieron devoluciones indebidas en los periodos objeto de inspección. Mas, dado que la empresa emitía tiques en los que especificaba que era "comerciante minorista exento de IGIC", y, en el mismo sentido, cumplimentaba sus Libros de Facturas Expedidas, sus declaraciones informativas sobre las operaciones incluidas en ellos, y, más tarde, sus Libros SII, «se deduce que era consciente de su carácter de "comerciante minorista"». En cambio, a pesar de desarrollar una actividad claramente exenta del impuesto y, por ello, sin derecho a la deducción, presentaba las declaraciones mensuales como comerciante ordinario, con resultado a compensar o a devolver. Así, concluye la Junta, no cabe apreciar una interpretación razonable de la norma ni tampoco un error admisible, como causa de exclusión de responsabilidad, puesto que la condición de comerciante minorista deriva, de forma obligatoria, de la concurrencia de los requisitos legales que establece el artículo 50.Tres de la Ley 4/2012, que no es, en absoluto, una norma susceptible de interpretación. Al contrario, la insuficiencia de las pruebas aportadas por el contribuyente frente a las que formaban parte del expediente administrativo, ponían de relieve que no se había actuado con la diligencia necesaria, «teniendo en cuenta la obligación tributaria de que se trata, la naturaleza de la norma de cuidado, el grado de atención o dificultad que requiere su cumplimiento, el resultado lesivo y las

circunstancias concurrentes, tanto del hecho como personales, sin caer en un subjetivismo exacerbado, sino tendiendo a una objetivación sobre la base de la diligencia propia de un ordenado contribuyente medio».

2. Régimen especial del grupo de entidades – recargo por presentación extemporánea (artículos 58 *quáter* y sigs. Ley 20/1991, 97 y sigs. Ley 4/2012, 35 sigs. Decreto 268/2011, y 27 LGT)

Como es sabido, uno de los regímenes especiales del Impuesto General Indirecto Canario es el que pueden aplicar los empresarios y profesionales que pertenezcan a un grupo de entidades. Tiene esta consideración, según el artículo 97 de la Ley 4/2012, el «formado por una entidad dominante y sus entidades dependientes, que se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización, en los términos que se desarrollen reglamentariamente, siempre que las sedes de actividad económica o establecimientos permanentes de todas y cada una de ellas radiquen en el territorio de aplicación del impuesto».

Con base en lo dispuesto en el artículo 58 *octies* de la Ley 20/1991, vigente hasta el 31 de diciembre de 2022 —hoy, el artículo 101 de la Ley 4/2012—, la resolución de la Junta Económico-Administrativa de Canarias de 17 de diciembre de 2024 (JEAC 2023/0028) se refiere a las obligaciones formales impuestas a las entidades integrantes del grupo, y a las consecuencias de la presentación extemporánea de una autoliquidación complementaria por parte de una de las entidades dependientes. Justamente, según el artículo 58 *octies*, «en caso de que alguna de las entidades integradas en el grupo de entidades presente una declaración-liquidación extemporánea, se aplicarán los recargos e intereses que, en su caso, procedan conforme al artículo 27 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sin que a tales efectos tenga incidencia alguna el hecho de que se hubiera incluido originariamente el saldo de dicha declaración-liquidación, en su caso, en una declaración-liquidación agregada del grupo de entidades».

En consecuencia, conforme a la jurisprudencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias [sentencias de 18 de septiembre de 2013 (nº 361/2013, rec. 498/2011) y 11 de septiembre de 2019 (nº 576/2019, rec. 534/2017)], se señala que procede exigir el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo del artículo 27 de la LGT a la entidad dependiente y a la entidad dominante, a pesar de que la

autoliquidación individual (modelo 418), a diferencia de la autoliquidación agregada (modelo 419), no implica una cuota a pagar.

En particular, la sentencia de 18 de septiembre de 2013 advierte que «debe rechazarse el argumento de que existe doble recargo ya que la presentación de las autoliquidaciones individuales y agregada son obligaciones independientes exigibles a sujetos pasivos del IGIC independientes, siendo sujetos pasivos en el régimen especial del grupo de entidades tanto la entidad dominante como las dependientes, y no el grupo. Y es que […] el recargo litigioso no se aplica por el retraso en el pago de la deuda, sino por el retraso en la presentación de las autoliquidaciones, por lo que por más que es la entidad dominante la única obligada al ingreso de la deuda tributaria y a la presentación de la autoliquidación agregada, así como a la presentación de su autoliquidación individual, las entidades dependientes son responsables de la presentación en plazo de su autoliquidación individual, distinguiendo el citado artículo 58 *octies*. Cinco de la Ley 20/1991 el recargo aplicable por la presentación extemporánea de la autoliquidación agregada y el recargo por la presentación extemporánea de las autoliquidaciones individuales.» Asimismo, la sentencia de 11 de septiembre de 2019 explica que ha de exigirse el recargo del artículo 27 de la LGT a la autoliquidación agregada presentada por la sociedad dominante, y a la autoliquidación complementaria individual de la sociedad dependiente con resultado a ingresar, a pesar de que ésta tiene carácter meramente informativo: «En el caso de que la individual y la agregada se presenten extemporáneamente, deben pagar recargo las dos, y no se trata de un "doble recargo", sino el recargo propio de la presentación de la declaración extemporánea, de forma individual y de forma agregada.» Así, en los supuestos en que los obligados tributarios, las empresas dependientes y la empresa dominante, presenten sus autoliquidaciones fuera del plazo reglamentario, ha de imponerse a cada una su prestación accesoria correspondiente e independiente. Puesto que, «aunque tributen conforme al régimen especial del grupo de entidades, la obligación tributaria del sujeto pasivo en cuanto a la presentación de la autoliquidación es independiente. En este sentido, el grupo de entidades se integra según el artículo 58 *quáter*.Uno de la Ley 20/1991 por una entidad dominante con personalidad jurídica propia, y una entidad dependiente, que es un empresario o profesional distinto de la entidad dominante.» La finalidad de este régimen especial, añade el Tribunal, consiste en permitir que las sociedades integrantes del mismo grupo puedan ingresar o instar la compensación o devolución del saldo agregado, resultado de sumar los de cada una de las declaraciones incluidas en el grupo. De esta forma, se simplifican las relaciones

jurídico-tributarias, en la medida en que se produce la compensación automática dentro del grupo, entre las cuotas a ingresar de alguna de las entidades del grupo con las cuotas a devolver de las otras.

3. Cuotas de IGIC repercutidas y no cobradas – destinatario no establecido - rectificación de bases imponibles – jurisprudencia comunitaria (artículos 22.6 y 8,2º Ley 20/1991, 80.Cinco,2º LIVA)

A juicio de la Junta Económico-Administrativa de Canarias, según se refleja en la resolución de 30 de octubre de 2024 (reclamación JEAC 2023/0011), procede la modificación de la base imponible y consiguiente devolución de las cuotas repercutidas y no cobradas «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 aquél». La norma que contiene el apartado sexto del artículo 22 de la Ley 20/1991 es aplicable incluso cuando el destinatario de las operaciones no esté establecido en Canarias —ni en Península, Islas Baleares, Ceuta o Melilla—, siempre que se trate de créditos incobrables como consecuencia de un proceso de insolvencia declarado por un órgano jurisdiccional de otro Estado miembro, conforme a lo dispuesto en el Reglamento (UE) 2015/848 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de mayo de 2015, sobre procedimientos de insolvencia.

Con relación a los destinatarios establecidos en otros Estados miembros, el Auto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 29 de abril de 2020, en respuesta a cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Arbitral Tributario en el asunto Ramada Storax, S.A. C-756/19, advirtió: «Los artículos 90 y 273 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa de un Estado miembro en virtud de la cual no se reconoce al sujeto pasivo el derecho a reducción del Impuesto sobre el Valor Añadido pagado y correspondiente a créditos considerados irrecuperables al término de un procedimiento de quiebra, cuando el carácter irrecuperable de los créditos en cuestión haya sido declarado por un órgano jurisdiccional de otro Estado miembro basándose en el Derecho en vigor en este último Estado miembro.» De hecho, el Reglamento (UE) 2015/848 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de mayo de 2015, sobre procedimientos de insolvencia, de aplicación directa también en Canarias, si bien permite que el procedimiento de insolvencia principal se inicie en el Estado miembro en que el

deudor tenga el centro de sus intereses principales, se trata de un procedimiento de alcance universal, cuyo objetivo es abarcar todos los bienes del deudor. En consecuencia, desde el punto de vista de la imposición indirecta, debe efectuarse, asimismo, la rectificación de la base imponible en los supuestos en que el deudor concursal se encuentre establecido en otro Estado miembro distinto al del sujeto pasivo.

Ciertamente, como Canarias no forma parte del territorio armonizado a efectos de la imposición indirecta en la Unión Europea, «la regulación, estatal o autonómica, sobre el IGIC prevalece sobre la normativa comunitaria de armonización del IVA». Sin embargo, debido a que la redacción de la regla segunda del artículo 22.8 de la Ley 20/1991 es idéntica a la del artículo 80.Cinco de la LIVA, «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». Así lo ponen de manifiesto, además de las consultas vinculantes nº 1980/2019, de 26 de noviembre, 1981/2019, de 3 de diciembre, y 2045/2021, de 11 de enero, de la Viceconsejería de Hacienda, Planificación y Asuntos Europeos del Gobierno de Canarias, la sentencia del Tribunal Supremo de 16 de noviembre de 2020 (casación 4942/2018), las sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 20 de noviembre de 2023 (procedimiento 194/2021) y 8 de marzo de 2021 (recurso 224/2019), entre otras, y la resolución del TEAC de 15 de diciembre de 2022 (procedimiento 00-16551-2020).

4. Cuotas repercutidas de forma indebida por un comerciante minorista – legitimados para solicitar y obtener la devolución (artículos 120.3 LGT y 14 y 15 RGRev)

Mediante resolución de 30 de octubre de 2024, la Junta Económico-Administrativa de Canarias desestima las reclamaciones nº JEAC 2022/0913 a 0948 (acumuladas), interpuestas por una entidad que, a pesar de su condición de comerciante minorista a efectos del IGIC, por error, había repercutido a sus clientes el impuesto de forma indebida, y, pretendía su devolución.

El artículo 14.4 del RGRev, explica la Junta, «establece de forma taxativa e imperativa que cuando la devolución de ingresos indebidos hubiese sido solicitada por quien repercutió las cuotas, la devolución se realizará directamente a la persona o entidad que hubiese soportado indebidamente la repercusión», siempre que se

cumplan, naturalmente, los requisitos legales que establece el mismo artículo. En cambio, es contraria a Derecho la devolución al sujeto pasivo del impuesto repercutido al consumidor final, para que aquél pueda recuperar su margen comercial de ganancia en las ventas efectuadas, con el reembolso de las cuotas que incluyó como devengadas en las autoliquidaciones presentadas.

De hecho, la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 1 de marzo de 2018 (asunto C-76/17) explica que «[…] la restitución de un tributo recaudado indebidamente podrá denegarse cuando dé lugar a un enriquecimiento sin causa del sujeto pasivo […] cuando se haya demostrado que la persona obligada al pago de dichos derechos los repercutió efectivamente sobre otros sujetos […] en tales circunstancias no es el agente económico quien ha soportado el tributo recaudado indebidamente, sino el comprador sobre el cual fue repercutido. Por lo tanto, devolver al operador el importe del tributo que ya ha percibido equivaldría a concederle un doble pago, que podría calificarse de enriquecimiento sin causa, sin que por ello se remediaran las consecuencias que la ilegalidad del tributo tuvo para el comprador […].» Y también la sentencia del Tribunal Supremo de 13 de febrero de 2019 (recurso 248/2017) —respecto del impuesto que gravaba las ventas minoristas de determinados hidrocarburos—, insiste en que sólo puede devolverse el impuesto a quien soportó el gravamen a través de la repercusión, incluso aunque le resulte imposible acreditar el importe que le fue repercutido.

5. Régimen especial del pequeño empresario o profesional – inversión del sujeto pasivo (artículos 109 y sigs. L4/2012 , 19 y 59 Ley 20/1991 y 58 Decreto 268/2011)

Conforme a lo dispuesto en el apartado primero del artículo 109 de la Ley 4/2012, salvo renuncia, están incluidos en el régimen especial del pequeño empresario o profesional, los sujetos pasivos personas físicas establecidos en el archipiélago, cuyo volumen total de operaciones en el año natural anterior, referido al conjunto de sus actividades empresariales o profesionales, no hubiera excedido de 30.000 euros. Este régimen especial se caracteriza, como especifica la resolución de la Junta Económico-Administrativa de Canarias de 30 de octubre de 2024 (reclamación JEAC 2022/0953 a 0957), porque las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por los sujetos pasivos que lo aplican están exentas del IGIC.

Mas, si el sujeto pasivo acogido al REPEP inicia una nueva actividad, como la venta al por mayor de metales preciosos y joyería, que determina, según el artículo 19.1,2ºb) de la Ley 20/1991, su condición de sujeto pasivo por inversión —esto es, de sustituto del contribuyente, al que el artículo 36.3 de la LGT impone el cumplimiento de la obligación tributaria principal y de los deberes inherentes a la misma—, queda obligado a presentar las correspondientes autoliquidaciones ocasionales (modelo 412) para incluir las cuotas del impuesto devengadas en las operaciones de compra de oro. Naturalmente, si, como consecuencia del desarrollo de esta actividad, su volumen de operaciones supera la cifra de 30.000 euros, es preciso liquidar el impuesto al tipo correspondiente.

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 2024)

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. Dotación. Comunidad de Bienes. La contabilización de la reserva por los comuneros es un requisito sustancial.

- Recurso de alzada, 00-06518-2023, resolución de 25 de septiembre de 2024.

Los rendimientos de la actividad económica atribuidos por una comunidad de bienes a los partícipes no figuran en la contabilidad de los mismos. En la contabilidad de la comunidad de bienes aparecen las dotaciones a la RIC para cada uno de los comuneros, si bien tales dotaciones no tienen reflejo en la contabilidad individual de los partícipes.

El TEAC reitera que la contabilización de la dotación se evidencia como requisito sustancial para disfrutar de los beneficios fiscales de la RIC, en tanto que únicamente con aquella dotación contable se consigue retener los beneficios empresariales para su destino a las actividades de inversión contempladas por la Ley 19/1994. La dotación contable no supone un requisito formal sino verdaderamente esencial y material, no ya porque la cuantificación del beneficio fiscal se determina a partir del importe de la dotación efectivamente contabilizada, sino también porque el incentivo fiscal de la RIC no supone la mera concesión de deducciones en atención a determinadas inversiones, sino que sienta sus bases en la detracción de una parte de los beneficios empresariales de los establecimientos radicados en Canarias, reteniendo aquellos beneficios contables en sede de tales establecimientos situados en Canarias, detracción de beneficios empresariales que sólo puede realizarse y garantizarse a través de aquella previa dotación contable de la correspondiente reserva.

Así, como precisa la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo en su sentencia de 21 de mayo de 2012 (recurso de casación 3600/2008):

"Esta Sala ha tenido ocasión de pronunciarse sobre la trascendencia del incumplimiento del requisito formal a que se refería el art. 27.3 de la ley 19/94, de 27 de Julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias , en cuanto señalaba que "la reserva para inversiones deberá figurar en los balances con absoluta separación y título apropiado y será indisponible en tanto que los bienes en que se materializó deban permanecer en la empresa" manteniendo que no se trata de un requisito meramente formal sino sustancial, al cumplir la función de ahorro vinculada al beneficio, que permitirá posteriormente materializar en alguna de las inversiones recogidas en la norma".

Además —continúa señalando el TEAC— aquella reserva de necesaria dotación será "indisponible" hasta transcurridos los correspondientes plazos de materialización y mantenimiento de las correspondientes inversiones, conforme indica el apartado 16 de del artículo 27 de la Ley 19/1994. Por tanto, si la disposición de la reserva antes de finalizados los plazos de mantenimiento de las correspondientes inversiones es causa de reintegro de las deducciones practicadas, más aún lo será la ausencia o falta de constitución de aquella reserva "indisponible", constitución de la misma que sólo resulta posible mediante la correspondiente dotación contable, circunstancia que no concurre en el presente caso, como ya sostuvo este Tribunal en su resolución de 8 de junio de 2018 (RG.4430/2013), interpretación ratificada por la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional en sentencia de 7 de julio de 2021 (recurso 695/2018).

Por otro lado, el TEAC trae a colación que el contribuyente, en sus alegaciones ante el Tribunal de instancia, admitía que la dotación contable resultaba un requisito material hasta el 31/12/2006, pero que desde la nueva redacción dada a la Ley 19/1994 desde el primero de enero de 2007, el requisito de contabilización de aquella reserva pasa a ser meramente formal, sancionable con multa del 2% de la correspondiente dotación. Sin embargo, el TEAC, como ya hiciera el Tribunal de instancia, rechaza tales argumentaciones. Cierto es que el apartado 17 del artículo 27 de la Ley 19/1994, vigente desde 2007, establece un régimen específico de sanciones, pero esta circunstancia en nada altera la necesaria previa dotación de la reserva sobre la que descansa este específico régimen fiscal.

Que la Ley establezca como elemento del tipo constitutivo de infracción tributaria grave "la falta de contabilización de la reserva para inversiones en los términos previstos en el apartado 3 de este artículo" en modo alguno supone que se esté recalificando aquel requisito esencial o material de necesaria contabilización de la dotación, en una cuestión o requisito meramente formal, por cuanto el propio artículo 27.16 sigue precisando que "la disposición de la reserva para inversiones con anterioridad a la finalización del plazo de mantenimiento de la inversión ... dará lugar a que el sujeto pasivo proceda a la integración, en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes o en la cuota íntegra del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio en que ocurrieran estas circunstancias, de las cantidades que en su día dieron lugar a la reducción de aquélla o a la deducción de ésta", y que tal causa de reintegro resultará eventualmente compatible con la comisión de alguna de las infracciones tributarias que se hubieran podido cometer ("...sin perjuicio de las sanciones que resulten procedentes", acaba puntualizando dicho precepto).

Así, tanto antes como después de aquella fecha del primero de enero de 2007 que señala el reclamante, la Ley hace pivotar aquel beneficio fiscal en la imprescindible previa dotación contable de la reserva, reserva que se debe constituir con carácter "indisponible" hasta la finalización del plazo de mantenimiento de las subsiguientes inversiones, de ahí que en ausencia de aquella dotación contable de la reserva solo cabe ratificar la procedencia de la causa de reintegro de tales beneficios fiscales.

Comentario:

El TEAC reitera que en el caso de entidades sin personalidad del art. 35.4 de la LGT, sin perjuicio de lo que haga la entidad, la dotación de la reserva debe figurar en la contabilidad de los partícipes, que son quienes disfrutan del incentivo, para que opere así la indisponibilidad de resultados como garantía de futuras inversiones en torno a la cual pivota el incentivo. Sin ir más lejos así lo indica igualmente la DGT en Consulta V2541-24, de fecha 11/12/2024, reseñada en este mismo número de la revista.

Por otro lado, es importante resaltar que el TEAC señala que no debe confundirse lo que es un requisito formal con el incumplimiento de un requisito sustantivo del incentivo.

El requisito formal a que se refiere el apartado 16 del art. 27 de la Ley 19/1994, y que no da lugar al reintegro de la RIC, sino solo a la imposición de sanción por la comisión de la infracción prevista en el apartado 17 del mismo artículo, consiste en que la reserva no figure en el balance con separación y título apropiado, lo que, en ningún caso, debe confundirse de con la falta de dotación de la reserva por parte quien debe hacerlo.

Como oportunamente indica el TEAC, si la disposición de la reserva supone la pérdida del incentivo, mucho más aún debe suponerlo la falta de dotación misma, por cuanto la esencia de la RIC reside en una inmovilización de beneficios como garantía de solvencia para acometer inversiones en el futuro. El apunte contable supone el reflejo de un hecho económico subyacente, cual es la dotación de la RIC, esto es la decisión por parte del beneficiario del incentivo de destinar parte del resultado a una reserva indisponible y finalista. Si en las comunidades de bienes el beneficiario de la RIC es el partícipe, es él quien deberá dotar la reserva, y además con mención de que tal reserva es la RIC y con ello indisponible, debiendo su contabilidad reflejar tal decisión, so pena de volver vana la garantía de solvencia que exige la norma.

La infracción formal que contempla el artículo 27.17 de la Ley 19/1994 se circunscribe aquellos casos en que, habiéndose dotado la RIC, es decir, habiéndose adoptado el acuerdo de dotación de la reserva indisponible por quien corresponde, luego tal acuerdo no luce correctamente en el balance, por ejemplo, figura incorrectamente en una partida que no se corresponde con su auténtica naturaleza como podría ser reservas especiales innominadas o voluntarias o capital social.

En el mismo sentido de que la contabilización de la RIC en sede del comunero es un requisito sustancial, también a partir de la redacción ofrecida por el RD-Ley 12/2006, podemos citar la siguiente resolución que vamos a reseñar a continuación, la resolución del **TEAC de 25 de septiembre de 2024, recaída en recurso de alzada 00-05944-2023.**

RIC. Dotación. Comunidad de Bienes que desarrolla una actividad económica. El comunero debe participar en la gestión.

- Recurso de alzada, 00-05944-2023, resolución de 25 de septiembre de 2024.

El debate objeto de esta reclamación consistió en determinar si la actividad del sujeto pasivo y por ende los rendimientos obtenidos en tanto que partícipe de unas comunidades de bienes, constituye una actividad económica y los

rendimientos atribuidos merecen la calificación de rendimientos de la actividad que habilite el acogimiento a aquel régimen fiscal de la RIC, debiendo precisarse que la regularización practicada por la Inspección no se funda en la eventual falta de actividad económica desarrollada por ambas comunidades de bienes, sino en la falta de actividad económica de la contribuyente en tanto no participa en absoluto en la gestión de las comunidades de bienes, actuando como un mero inversor.

El TEAC recuerda que sobre esta cuestión se ha pronunciado en reiteradas ocasiones, debiendo acudirse al pronunciamiento de 12 de enero de 2017 (RG.5146/2013) y al de 10 de septiembre de 2019 (RG.72/2018), así como a la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo en sentencias de fecha 2 de febrero de 2012 (recurso de casación 1490/2009) y de 25 de septiembre de 2014 (Rec. num. 2892/2012).

Indica a continuación el TEAC que la jurisprudencia y doctrina anterior deja a las claras que en el caso de inversiones articuladas mediante comunidades de viene lo decisivo para validar la materialización de la RIC es que aquella inversión forme parte del ejercicio de una actividad económica por el sujeto pasivo, sin que la circunstancia de que otro u otros comuneros de la misma comunidad de bienes pudieran ejercer actividad económica al participar directamente de la gestión de la misma, permita trasladar sin más aquella categoría de renta a aquellos otros comuneros cuya única relación con la comunidad de bienes es la aportación inicial de bienes y el periódico retorno de rentas, como es el caso.

EL TEAC aplica la conclusión anterior, referente a la materialización, también para la dotación, centrando su análisis en una cuestión de prueba acerca de si el beneficiario de la RIC participa en la gestión y no es un mero inversor.

Comentario:

Como antes dijimos, esta resolución también sienta que la contabilización de la RIC individualmente por el comunero es un requisito sustancial.

En cualquier caso, destacaremos que esta resolución se dicta por el TEAC en fecha 25/09/2024 y, por tanto, con posterioridad a la sentencia del TS 307/2024, de fecha 26/02/2024, recaída en recurso de casación 6089/2022. Bien es cierto que la resolución del

TEAC no hace mención a esta STS, pero la realidad es que la resolución del TEAC es nueve meses posterior.

Recordemos que la STS 307/2024, de fecha 26/02/2024, recurso de casación 6089/2022, sentó que:

"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".

En el número anterior de la Revista (nº 62) reseñamos la resolución del TEAR, de 22 de marzo de 2024, recaída en reclamación nº 35-00474-2023, donde el Tribunal Regional aborda por primera vez la materialización de la RIC a través de una comunidad de bienes, a la luz de la citada sentencia del Tribunal Supremo (rec. 6089/2022) de 26/02/2024, considerando que el comunero desarrollará una actividad económica si participa en la gestión superior de la explotación.

En definitiva, la situación actual de la doctrina exige una participación de los comuneros en la gestión de la comunidad, y no una mera posición pasiva capitalista, para poder disfrutar de la RIC.

RIC. Materialización y mantenimiento. La comprobación por IGIC/TPO no genera efecto preclusivo en la imposición directa, ni vinculación a los actos propios. Dies a quo del mantenimiento en caso de previa inversión inválida para la materialización: día siguiente al fin del plazo de materialización e imposibilidad de subsanación. Arrendamiento de inmuebles: exige una carga de trabajo suficiente.

- Recurso de alzada 00-05968-2021, resolución de 25/09/2024.

Las actuaciones de comprobación limitada seguidas por los conceptos del ITP y AJD o por el Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) excluyen cualquier consideración de una eventual preclusión respecto al IRPF, en tanto que obviamente estamos ante una obligación distinta y más aún, a distintos elementos de la misma obligación tributaria, sin limitar las facultades de la Administración tributaria en posteriores comprobaciones. Tal parecer resulta criterio reiterado del Tribunal Central (por todas, resolución de 22 de noviembre de 2021 (RG.4897/2018), en la que se remite a la jurisprudencia del Tribunal Supremo acerca de la interpretación del artículo 140 de la Ley 58/2003, General Tributaria, concretamente a su sentencia de 4 de marzo de 2021 (recurso de casación 3906/2019) que, a su vez, se remite a lo señalado en la de 26 de noviembre de 2020 (recurso de casación 1072/2019), señalándose en la primera de ellas, que:

A la vista de esta disciplina alcanza todo su sentido la prohibición contenida en el artículo 140.1, vedando a la Administración, si ha mediado resolución expresa aprobatoria de una liquidación provisional, efectuar una nueva regularización en relación con igual obligación tributaria, o elementos de la misma, e idéntico ámbito temporal, "salvo que se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución".

Es designio, pues, del legislador que lo comprobado (o inspeccionado) limitadamente, y que ha dado lugar a una liquidación provisional, no pueda ser objeto de nueva regularización [para las inspecciones limitadas o parciales y sus liquidaciones provisionales, véanse los artículos 141.h) y 148], con la excepción expresada de que se obtengan nuevos hechos en actuaciones distintas de las que fueron objeto de la comprobación limitada. Este concepto, el de "actuaciones distintas", sólo puede ser integrado atendiendo a la propia disciplina del procedimiento de comprobación limitada, en el que se trata de comprobar hechos y elementos de la obligación tributaria mediante, en lo que ahora interesa, el examen de los datos proporcionados por los obligados tributarios y de los que se encuentran en poder de la Administración. Es decir, el objeto es "los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria" y el medio es el "examen de los datos" consignados por los obligados o a

disposición de la Administración. Siendo así, lleva toda la razón la Sala de instancia cuando, en el segundo fundamento jurídico de su sentencia (antepenúltimo párrafo), afirma que el ámbito de la comprobación limitada se ha de predicar del "concepto impositivo" que determina la práctica de una "liquidación provisional". ...

Continúa el TEAC diciendo que, por otro lado, en lo que se refiere a la prohibición de ir contra los actos propios, hay que estar al Tribunal Constitucional en su sentencia 73/1988, de 21 de abril, y a la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo en su sentencia de 15 de enero de 2015 (recurso de casación nº 1370/2013), la situación de hecho a la que se refiere el Tribunal Supremo para que el "acto propio" pueda desplegar toda su fuerza vinculante ("consecuencia de la actividad en plenitud, real o potencial, de la actividad inspectora"), obviamente no concurre en caso de que las actuaciones previas por el concepto del IGIC y de ITP y AJD no solo se realizaron en el marco de un procedimiento de comprobación limitada llevado a cabo por los órganos gestores de la Administración Tributaria de Canarias (sin las amplias facultades que otorga el ordenamiento tributario a los órganos que realizan actuaciones de inspección), sino que además en ningún caso aquellas actuaciones tuvieron por objeto comprobar o verificar que el arrendamiento de inmuebles que realiza la mercantil merecía ser calificado como actividad económica, por lo que nada se comprobó respecto de lo que ahora sí es objeto de comprobación por la Inspección de los tributos del Estado.

A mayor abundamiento, el Tribunal Central precisa que, aun en el hipotético caso de que en aquellas resoluciones previas se hubiera entrado a examinar si el arrendamiento de inmuebles de la mercantil merece ser calificado como actividad económica, ello no impediría a la Inspección entrar a comprobar esa cuestión en las actuaciones realizadas y llegar a las conclusiones a las que ha llegado, toda vez que la propia jurisprudencia ha venido a precisar o delimitar el alcance de aquel principio, en tanto puede entrar en contradicción con el principio de legalidad, señalando que tal principio resulta aplicable en el ámbito de los actos administrativos discrecionales, no así en los reglados en los que rige el principio de legalidad, pues lo contrario equivaldría a sustituir el principio de legalidad por el principio de autonomía de la voluntad, como advierte la Sala de lo Contencioso-

Administrativo del Tribunal Supremo en el Fundamento Tercero de su sentencia de 29 de noviembre de 2011 (recurso de casación núm. 5128/2009). Coincidente con aquella jurisprudencia también cita la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 26 de enero de 2012 (recurso núm 36/2009).

Por otro lado, en lo que se refiere la comprobación y, en su caso, regularización por el requisito de mantenimiento de las inversiones, el TEAC —con cita de sus resoluciones de 6 de febrero de 2014 (RG. 2023/2012 y acumuladas), 13 de abril de 2011 (RG. 2525/10), 2 de abril de 2014 (RG.526/2013), 2 de junio de 2015 (RG 06320/2011), así como del Tribunal Supremo en sentencia de fecha 16 de marzo de 2015, recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 2598/2013, y en sentencia de 30 de marzo de 2017 (recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 352/2016)— sienta que, cuando se materializa válidamente, el dies a quo del mantenimiento comienza desde la entrada en funcionamiento de la inversión. Por el contrario, si el beneficiario no materializó válidamente, o directamente no se materializó, el *dies a quo* del mantenimiento comienza al día siguiente de la finalización del plazo de materialización, verificándose de forma automática su incumplimiento, porque no es posible mantener inversiones inexistentes o inválidas. El Tribunal Central reconoce que la Administración tributaria tiene derecho a regularizar en el primer período de mantenimiento que no se encuentre prescrito.

Respecto de la cuestión de fondo, estábamos ante una materialización indirecta y la Inspección argumentó la ausencia de una carga real de trabajo que pudiera justificar la pretendida infraestructura objetiva aparentemente dedicada a gestionar arrendamientos de inmuebles, o, lo que es lo mismo, que la entidad participada no efectuaba una ordenación habitual de medios que supusiera el elemento diferencial de una actividad económica, conclusiones ratificadas por el Tribunal Regional de instancia. Pues bien, el TEAC, a la vista de la exposición de motivos de la Ley 19/1994 (cuando asocia el incentivo a un sistema impulsor a la actividad económica) y de la jurisprudencia (Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo en su sentencia de 5 de julio de 2012, recurso de casación núm. 724/2010), declara que no cabe duda de la exigencia de que la sociedad, en

cuyas participaciones sociales se materializan de manera indirecta la RIC, debe ejercer una verdadera explotación económica.

Por lo que se refiere a la concreta actividad económica de arrendamiento de inmuebles, el TEAC recuerda que, mediante Real Decreto Ley 12/2006, se vino a modificar el apartado 8 del artículo 27 de la Ley 19/1994, disponiéndose que "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 el caso analizado, se regularizan por la Inspección las dotaciones a la RIC realizadas por el sujeto pasivo con cargo a los beneficios de los ejercicios 2003 a 2006, por lo que, según el Tribunal, deberá estarse a la anterior redacción, en la que la exigencia de materialización de las dotaciones a la RIC se definía por la mera remisión a la utilización en actividades empresariales, sin existir remisión expresa al artículo 27 de la Ley 35/2006 del IRPF. Ahora bien, pese a lo anterior, el TEAC también dice que Ahora bien, aun resultando inaplicable al caso aquí analizado (RIC 2003 a 2006) la remisión al artículo 27.2 de la Ley del IRPF para calificar como "actividad económica" la actividad de arrendamiento de inmuebles (esto es, aquellos requisitos de "local" y "empleado"), el TEAC precisa —con cita de la sentencia del TS de 2 de febrero de 2012, recurso de casación núm. 2318/2010, la cual a su vez se remite a una sentencia anterior de fecha 28 de octubre de 2010, recurso de casación para la unificación de doctrina 218/2006— que los requisitos objetivos (de empleado y, ratione temporis, local) son necesarios, pero no suficientes, si la Administración tributaria acredita que la carga de trabajo que genera la actividad, no justifica la contratación del empleado (ni, rationes temporis, la tenencia de aquel local). Y en el caso objeto de recurso, el TEAC entiende que la Inspección prueba la "utilización" de aquella infraestructura objetiva, no ya como factores de producción necesarios para desarrollar la actividad, sino como con una finalidad puramente formal de tratar de justificar una supuesta actividad económica que permita el disfrute de los beneficios fiscales asociados a la RIC.

Comentario:

En cuanto a la ausencia de efecto preclusivo y de vinculación a un acto anterior en relación a una previa liquidación de la CAC sobre la exención del artículo 25 de la Ley 19/1994

podemos citar también al TEAC, en reclamación 00-06694-2016, de fecha 14 de mayo de 2019, en única instancia general, la cual fue reseñada en el número 52 de la Revista en esta misma sección.

En lo que se refiere al dies a quo del período de mantenimiento de las inversiones (válidas) comprometidas que debían figurar en el patrimonio del contribuyente, el TEAC confirma que es el día siguiente al fin del plazo de materialización, tanto en los casos de déficit absoluto de inversión, como de inversión inválida para la materialización. En ambos casos, además, se produciría un incumplimiento de la obligación de mantenimiento, sin posibilidad de subsanación en este período. En este mismo sentido, TEAC en recurso de alzada, 00-09516-2022, resolución 24 de junio de 2024, reseñada en el nº 62 de la Revista en esta misma sección.

Respecto de la carga de trabajo en el arrendamiento de inmuebles, nos remitimos al nº 59 de la revista en esta misma sección donde se hizo un comentario más extenso de la cuestión al reseñar la resolución del TEAC de 24 de junio de 2021, recaída en única instancia en reclamación 00-06254-2019.

RIC. Sanción. Los intereses de demora del art. 27.16 de la Ley 19/1994 forman parte de la base de sanción por la infracción del art. 191 LGT.

- Recurso de alzada 00-04934-2024, resolución de 12 de diciembre de 2024.

Resulta claro, por tanto, que en la autoliquidación correspondiente al IS 2017, en la que procedía incluir el ajuste por la RIC improcedentemente dotada en 2013, el contribuyente hubo de incluir no sólo la cuota derivada del incentivo fiscal aplicado de forma indebida (al que finalmente no tuvo derecho por incumplimiento de los requisitos exigidos para ello) sino también los intereses de demora correspondientes, derivados de la aplicación indebida del incentivo fiscal, formando todo ello parte de la cuota del concepto (IS) y ejercicio (2017) sin que nada tengan que ver estos con los intereses de demora regulados en el artículo 26 de la LGT que se devengan como consecuencia de la falta de ingreso de la cuantía correspondiente (al tributo y ejercicio) en el plazo fijado para ello y que, al contrario de los anteriores, no han de incluirse en la base de la sanción.

Comentario:

Se reitera criterio, en particular, de resolución del TEAC recaída en recurso 00-08942-2021, de fecha 25 de septiembre de 2023, reseñado en el nº 61 de la Revista.

TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CANARIAS

RIC. Bº apto. No lo es el derivado de la trasmisión de valores representativos de la participación en los fondos propios de entidades.

- Reclamación nº 35-01155-2023, de 31 de julio de 2024. Sala de Las Palmas. Única instancia general.

Considera el reclamante que la interpretación que hace la Inspección del artículo 5 del Reglamento de desarrollo de la normativa relativa a la RIC (RD 1758/2007, de 28 de diciembre, que desarrolla la Ley 19/1994) no es correcta dado que la Inspección entiende que la limitación prevista en dicho artículo se aplicaría tanto a rendimientos derivados de la tenencia o titularidad de acciones o participaciones como a los derivados de su transmisión, cuando a su juicio debería limitarse únicamente a los primeros, esto es, a lo que merezcan la calificación como rendimiento de capital mobiliario de acuerdo con la normativa del IRPF. Según el reclamante, la limitación aplicada por la Administración no se encuentra recogida en la Ley. Entender que el legislador quiso aplicar la limitación controvertida a las plusvalías derivadas de la transmisión de participaciones sólo cabe considerarlo como un exceso reglamentario sobre el contenido de la Ley, pues la misma no lo limita y solo la Ley debería limitar la aplicación del incentivo fiscal a una renta concreta, pues no nos encontramos ante una concreción o desarrollo mediante requisitos de su aplicación.

Para resolver esta cuestión, el TEAR comienza citando el art. 27 de la Ley 19/1994, en su redacción vigente al caso que nos ocupa (la negrita es nuestra):

"1. Las entidades sujetas al Impuesto sobre Sociedades tendrán derecho a la reducción en la base imponible de las cantidades que, con relación a sus establecimientos situados en Canarias, destinen de sus beneficios a la reserva para inversiones de acuerdo con lo dispuesto en este artículo (...).

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

(...).".

Dicho precepto es desarrollado por el Real Decreto 1758/2007, de 28 de diciembre, cuyo artículo 5 establece:

"Artículo 5. Determinación del beneficio del establecimiento permanente situado en Canarias.

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.*

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.".

Sala señala que la literalidad de los preceptos transcritos no admite duda alguna en relación con el tipo de beneficios que pueden ser aptos para la dotación a la RIC por lo que no tienen acomodo alguno los alegatos de la reclamante en este punto, y en concreto, la interpretación tan forzada que realiza la reclamante del artículo 5 el RD al entender que el apartado c) solo se refiere a rendimientos derivados de la tenencia o titularidad, pero no de su transmisión (en función,

además, de la su calificación a efectos de IRPF, lo cual no tiene sustento normativo alguno).

Carecería de todo sentido exegético coherente no admitir los ingresos financieros provenientes de activos cuando los mismos tienen su origen en la mera tenencia o titularidad y al mismo tiempo sí admitir otros ingresos financieros cuando provengan de la transmisión de la titularidad de dichosa activos.

En aras de la coherencia en la interpretación de la norma, no puede haber lugar a una admisión de unos ingresos financieros y no otros cuando sustancialmente son lo mismo (ingresos derivados de un activo financiero ya sea por la vía de la tenencia o por la vía de la transmisión), y, por añadidura, dicha norma contiene una clara referencia a qué entidades y actividades de ámbito financiero sí se les permite el uso del incentivo fiscal de la RIC, lo que proporciona un soporte aún más consistente a la solución dada a la situación enjuiciada.

En este punto, por tanto, la Sala comparte plenamente la interpretación de la Inspección de forma que la limitación establecida en el citado artículo 5 respecto de los activos financieros citados (que se refiere a los valores representativos de la participación en el capital, así como a los representativos de la cesión a terceros de capitales propios) debe entenderse realizado tanto respecto de la plusvalía que pueden generar con su venta como de la rentabilidad que se obtenga de los mismos.

Lo anterior se deriva de la propia doctrina administrativa emanada del TEAC relativa a la materia objeto de análisis. Así, se cita la reciente resolución de 25 de febrero de 2022, nº 00/01657/2020, en la es objeto de impugnación la regularización de la RIC que el reclamante habría dotado con cargo a un ingreso financiero procedente de la quita de un pasivo financiero, habiéndose formalizado dicho préstamo, para permitirla inversión del reclamante en un complejo hotelero.

A mayor abundamiento, y en relación con un supuesto que guarda una mayor similitud con el caso que nos ocupa, el Tribunal Supremo en varias sentencias se pronunció en contra de la posibilidad de dotar RIC con este tipo de activos prescindiendo de la posible relación con la actividad.

Así, la sentencia de 28 de enero de 2013 (recurso de casación 1079/2011) señala lo siguiente (criterio reiterado en sentencias de 13 de febrero de 2014, recurso de casación 3479/2011 y 25 de septiembre de 2014, recurso de casación 2892/2013):

> "*No cabe que consideremos, a efectos del RIC, que el resultado de la venta de unas acciones de una sociedad hotelera pueda integrarse dentro del concepto de rendimiento de una actividad empresarial realizada desde un establecimiento permanente en Canarias, aun cuando en estas islas se ubique el establecimiento dela sociedad cuyas acciones se enajenaron por la recurrente, porque aunque los objetos sociales de una y otra sociedad coincidan, sin embargo solamente la denominada HOTEL XXX era la que podía imputar los rendimientos de su establecimiento a la Reserva, al ser ella su titular cuando aquellos se produjeron y que por eso lo era también de la actividad económica que justificaba la posibilidad de acogerse al beneficio legal, posibilidad que no se transmite a quien, como la recurrente acredita el rendimiento a través de una operación de venta de la explotación económica mediante la transmisión de las participaciones de la sociedad era titular de aquella, sin que a esta conclusión obste que en los estatutos de la entidad HOTELES YYY se afirme que la actividad de explotación de hoteles integrante del objeto social podía ejercerla de modo indirecto mediante la titularidad de acciones o participaciones en sociedades con objeto idéntico o análogo, ya que sin dudar de los efectos que esta declaración pueda tener en el ámbito jurídico privado, lo cierto es que en el público en el que se mueve la disciplina tributaria la posibilidad del beneficio sobre el que se litiga queda reservado a quien sea la sociedad titular de la actividad económica organizada que generó el rendimiento, no*
> *el mero tenedor de más participaciones en dicha sociedad (...).".*

En conclusión, el TEAR concluye que el ingreso derivado de la transmisión de participaciones obtenido por la reclamante es un ingreso financiero que debe excluirse de la base de dotación de la RIC.

Comentario:

En alguna ocasión se ha planteado, como así sucede en la reclamación que ahora nos ocupa, si el Reglamento pudiera padecer de algún tipo de exceso respecto a lo dispuesto en la Ley.

Recordemos que, en síntesis, el art. 27 de la Ley 19/1994 viene a disponer que la RIC se dota con cargo a el beneficio derivado de establecimientos situados en Canarias, procedente de actividades económicas desarrolladas por los mismos, incluyendo dentro de aquel el derivado de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a dicha actividad económica, y también el de los no afectos en las condiciones que se especifiquen reglamentariamente. Por otro lado, también señala que la base de dotación máxima de la RIC (90%) está constituida por el beneficio no distribuido, entendiendo por tal el destinado a nutrir reservas, aunque efectuado a continuación una suerte de delimitación negativa, al señalar que se excluye, tanto el destinado a dotar una reserva que tenga carácter legal, como el derivado 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 desarrollo de esta norma legal, el art. 5 del Reglamento aprobado por RD 1758/2007 (y nos referimos a la redacción ofrecida por el RD 1022/2015) especifica (amén de cuándo el resultado derivado de la transmisión de elementos no afectos puede resultar apto) que no formará parte del beneficio no distribuido, es decir, del resultado apto para dotar la RIC, además del que indica la ley (el destinado a reservas de carácter legal y el obtenido por la transmisión de elementos que hubieran sido materialización de la RIC), 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, efectuando esta exclusión en términos absolutos (tanto para el rendimiento derivado de su titularidad, dividendos o intereses, como para el resultado obtenido por su transmisión).

Por tanto, sin perjuicio del mayor o menor acierto del Reglamento a la hora de incardinar la exclusión del resultado financiero dentro de la delimitación negativa (*"no tendrán la consideración de beneficio no distribuido"),* parece obvio que no incurre en ninguna extralimitación, toda vez que se limita a especificar cuál es el resultado que puede entenderse que deriva de una actividad económica a los efectos de la dotación de la RIC, no considerando incluido dentro del mismo el resultado financiero, ya derive este de la tenencia o de la titularidad. Es por esto que se hace una salvedad a favor de las entidades que presten servicios financieros, por cuanto para estas, por decirlo de algún modo, la obtención de resultados financieros es el objeto mismo de su actividad empresarial.

Particularmente atinada es la reflexión de la Sala acerca de que la naturaleza de los ingresos derivados de un activo financiero, ya sea por la vía de la tenencia o por la vía de la transmisión, son lo mismo: dos maneras de obtener la rentabilidad.

RIC. Bº apto. Los ingresos por subvenciones COVID para cancelar pasivos financieros no son aptos para la RIC.

- Reclamación nº 35-02327-2023, de 31 de julio de 2024. Sala de Las Palmas. Única instancia general.

La Inspección considera que el importe de una subvención COVID no es apto como base de dotación a RIC, habiéndose aplicado el mismo a la amortización de préstamos con y sin aval público, atendiendo al sentido del artículo 5.2 del Reglamento de desarrollo de la Ley 19/1994, concretamente en la letra c) que hace referencia a ingresos de naturaleza financiera no aptos como base de dotación de a RIC. La propia subvención adquiere por su finalidad el carácter de ingreso financiero. En consecuencia, no puede entenderse que derive de la ordenación por cuenta propia de medios personales y materiales, esto es, de la actividad económica desarrollada por la obligada.

A efectos de reforzar su planteamiento se invoca por la Inspección un supuesto que, a su entender, tiene gran similitud conceptual y contextual con el presente, en el cual el Tribunal Económico-Administrativo Central, en su resolución de 25/02/2022, 00/01657/2020, sustenta el criterio administrativo. Dicho supuesto analizaba una quita de deuda bancaria a una entidad en difícil situación económica, que contablemente se correspondería con un ingreso de naturaleza financiera y no con un ingreso de explotación, tal y como entendió el contribuyente, que dotó RIC con cargo a su resultado contable sin excluir el importe de la quita. Pues bien, la postura del TEAC confirmaba el criterio del órgano inspector que, en el caso referido en el párrafo previo, vetaba la posibilidad de dotar RIC respecto de dichos ingresos.

Disconforme con lo anterior, la entidad interesada interpone reclamación con los argumentos que se exponen a continuación:

-La subvención recibida está directamente vinculada al ejercicio de su objeto social y a la paralización de esa actividad económica como consecuencia de la pandemia. El destino de esa subvención, conforme a lo dispuesto en el Decreto 6/2021, de 6 de junio, fue la cancelación de deuda bancaria directamente relacionada con el ciclo productivo. Es una subvención, según la propia Exposición de motivos, a la explotación.

- Por tanto, la base de la dotación de la RIC se corresponde con una subvención recibida para paliar el déficit en la explotación y no para fomentar necesidades de inversión.

- La subvención participa de la naturaleza de subvención corriente no reintegrable que, según el criterio expresado por la DGT, se integra en el resultado de explotación de una entidad.

- Desde un punto de vista contable y según la NECA 7ª del PGC las subvenciones concedidas para cancelar deudas que se otorguen sin una finalidad específica deben mostrarse en el margen de explotación. Se descarta así la naturaleza financiera.

- No cabe discriminar la naturaleza del ingreso en función de su destino. El ingreso corresponde al resultado de la explotación con independencia que se utilice para pagar a deudores comerciales, a proveedores, o para reducir deuda con entidades bancarias relacionada con la actividad económica. Conceptualmente, una subvención a la explotación económica no puede ser nunca un ingreso financiero.

- Resultan especialmente útiles los razonamientos del TSJ de Canarias en relación a la subvención al plátano y su consideración como propia de la actividad ordinaria de la empresa y computable a efectos de la RIC.

Planteada en estos términos la controversia, el TEAR falla lo siguiente:

El Decreto-ley 6/2021, de 4 de junio, dentro de su exposición de motivos explica que "El Título 1 del Real Decreto-ley 5/2021, de 12 de marzo, crea una

nueva «Línea Covid de ayudas directas a autónomos y empresas», para reducir el endeudamiento suscrito a partir de marzo de 2020. Con cargo a esta Línea se canalizarán ayudas directas a las empresas no financieras y personas autónomas cuya actividad se ha visto más negativamente afectada por la pandemia por importe total de 7.000 millones de euros. Estas ayudas directas tienen carácter finalista, empleándose para satisfacer la deuda y realizar pagos a proveedores y otros acreedores, financieros y no financieros, así como los costes fijos incurridos por las personas autónomas y empresas considerados elegibles, por ejemplo, relativos al suministro de energía y al coste de cambio de potencia, primando la reducción del nominal de la deuda con aval público, siempre y cuando estas deudas se hayan devengado a partir de 1 de marzo de 2020 y procedan de contratos anteriores al 13 de marzo de 2021, fecha de entrada en vigor del Real Decreto-ley 5/2021, de 12 de marzo".

En este supuesto, la subvención Covid que nos ocupa se concede en 2021, cuando las entidades ya estaban operando dentro de cierta normalidad (existencia de medidas restrictivas en cuanto a horarios, aforos, uso de mascarillas, etc.), en base a parámetros relacionados con la actividad desarrollada en el ejercicio anterior, o más bien con la falta o escasez de actividad durante dicho ejercicio. En este sentido, supondría un ingreso desconectado, o no directamente relacionado, con la concreta actividad ejercida durante el ejercicio 2021.

De la exposición de motivos señalada (nos remitimos asimismo a la normativa, a nivel estatal, reguladora de estas ayudas) se infiere que el aspecto fundamental u objetivo de estas subvenciones fue aliviar el problema de endeudamiento de las empresas, mejorando su solvencia. Por ello, en principio, nos encontraríamos ante un concepto financiero, teniendo estas subvenciones un carácter marcadamente finalista que condiciona su naturaleza.

En cualquier caso, no hay que confundir los requisitos determinantes de la concesión de la subvención con la naturaleza intrínseca de la misma, resultante de las circunstancias que realmente la definen, las cuales ponen de manifiesto un predominio del carácter financiero de la operación. Y es que el análisis profundo de la operación refleja la existencia de unas deudas (financieras en este caso, ligadas

según lo explicado por el contribuyente a la adquisición de elementos afectos a la actividad desarrollada), respecto de las que se viene a producir una novación subjetiva en la figura del pagador de las mismas, que pasa a ser el Estado.

Las subvenciones a la actividad platanera, en relación a las cuales el Tribunal Superior de Justicia de Canarias, tras muchos años de confrontaciones, acabó dando la razón a los contribuyentes, reforma legal (Ley 8/2018, de 5 de noviembre, que cierra el debate estableciendo que el importe de las subvenciones y ayudas a la producción sí engrosarán la base de cálculo para la aplicación de la bonificación) que no puede considerarse un caso idéntico al que aquí se analiza, dado que no se condicionaba su concesión a un destino concreto ni se vinculaba a la estructura financiera de las empresas receptoras.

El hecho de que, por normas contables, como defiende la interesada (base de su argumentación), la subvención no haya de contabilizarse como resultado financiero, sino dentro del resultado de explotación, analizado el fondo del asunto subyacente, no puede ser causa determinante para entender que la misma pueda formar parte beneficio ricable.

En conexión con lo anterior, pudiendo admitirse como afirma la reclamante, en oposición al criterio de la Inspección de los Tributos, que contablemente nos encontremos ante ingresos encuadrables como de explotación, lo realmente trascendente, a la par que inequívoco, es que estamos ante una obtención pasiva de fondos derivada de los devastadores efectos de la pandemia. Es decir, más allá de los posibles destinos de las subvenciones Covid previstos en su normativa reguladora (pago a proveedores, minoración de deudas con entidades financieras, asunción de coste fijos), es palmario que el ingreso recibido no trae causa de una ordenación de medios materiales y humanos, propia de la actividad económica desarrollada por el obligado tributario.

El artículo 5 del Real Decreto 1758/2007 establece que 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.

De dicho precepto se puede inferir que, en relación a la RIC se requiere que el beneficio proceda de los elementos de activo empleados en el desarrollo de la actividad económica.

Más allá incluso del destino concreto de la subvención recibida, la clave decisoria depende del tipo de ingreso ante el que nos encontramos, obtenido pasivamente, toda vez que no estamos ante un ingreso propio de la actividad económica ordinaria, por más que indirectamente, como cualquier obtención de fondos por una entidad activa, esté relacionado con el desempeño de una actividad. En supuestos como el presente los fondos contribuyen a mitigar pérdidas, compensando la disminución de ingresos producida por la pandemia, permitiendo afrontar deudas y, con ello, los evidentes problemas de solvencia padecidos.

Siendo una cuestión novedosa y como tal, en términos de RIC, usualmente dudosa, en opinión de esta Sala el sentido teleológico de la normativa reguladora de este incentivo fiscal (que a título de ejemplo impide que los activos adquiridos con subvenciones sean aptos para materializar RIC, limitando la existencia de un doble beneficio) impide la dotación de RIC respecto de los beneficios dimanantes de la subvención Covid obtenida por la entidad. Yendo más allá, y pese a lo alegado en contrario, la resolución de 25 de febrero de 2022 del TEAC, reclamación 00/01657/2020, referida a una quita de una deuda financiera (minoración igualmente de un pasivo financiero), sí que ofrece cierto paralelismo con nuestro caso.

El Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias (Sala de Santa Cruz de Tenerife), tras una primera resolución de 3 de junio de 2019, reclamación 38/00964/2015, en la que determinaba la exclusión, como base de cálculo de la dotación de la RIC, del traspaso a resultados de subvenciones de capital, al entender que dicha base se ha de limitar a los beneficios obtenidos por la realización de actividades económicas, va más allá en su resolución de 30 de septiembre de 2020 (reclamación 38/01650/2016), estableciendo el criterio de que tampoco las subvenciones corrientes (en el supuesto analizado, subvenciones al plátano) son válidas para dotar la RIC.

Por todo lo expuesto, teniendo en cuenta lo establecido en el artículo 5 del Real Decreto 1758/2007, como hemos venido señalando, la cuestión básica no es si la subvención obtenida es ajena o no a la actividad del contribuyente, sino si la misma procede de operaciones efectuadas con los medios personales y materiales afectos a un establecimiento situado en Canarias que cierren un ciclo mercantil que determine resultados económicos.

Según los hechos puestos de manifiesto, e independientemente de su encaje contable, el ingreso/subvención en cuestión no procede de operaciones que cierren un ciclo mercantil que determine resultados económicos, al no proceder de operaciones efectuadas con los medios personales y materiales afectos a la actividad. Dicho ingreso (en términos del Decreto-ley 6/2021, "Estas ayudas directas tienen carácter finalista, empleándose para satisfacer la deuda y realizar pagos a proveedores y otros acreedores, financieros y no financieros, así como los costes fijos incurridos por las personas autónomas y empresas considerados elegibles"), tenía como objetivo apoyar la solvencia de la entidad en respuesta a la pandemia sufrida (ingreso extraordinario que fue destinado a la eliminación de determinados pasivos financieros).

Comentario:

Al margen cual sea el resultado contable (de explotación o financiero) en que encajen las subvenciones Covid para cancelar deudas, en mi opinión particular, tal y como dice el TEAR en la resolución que nos ocupa, lo cierto es que las mismas tienen un marcado carácter eminentemente financiero, pues vienen a suponer una especie de novación subjetiva de la deuda que pasa a ser asumida por el Estado.

Desde esta perspectiva, lo fundamental sería atender a la clara voluntad de la norma de excluir del resultado que puede acceder a la RIC a aquel que proceda de activos financieros. No hacen falta muchas disquisiciones para comprender que el legislador no contempló la situación, excepcional, de que de un pasivo financiero pudieran surgir ingresos en lugar de gastos, lo que permite excluir sin muchas dudas que, si los ingresos derivados de un activo financiero no valen para la RIC, por las mismas razones no han de servir tampoco los relacionados con un pasivo financiero, con independencia de que formen parte o no de resultado financiero o de explotación de la cuenta de P y G. Teniendo en cuenta que, como dice el Tribunal, lo que ha sucedido es una novación subjetiva de la deuda, no parece discutible que la subvención supone

un ingreso parecido al derivado de la quita de un pasivo financiero el cual no es apto para RIC (TEAC resolución de 25 de febrero de 2022, reclamación 00/01657/2020).

No obstante, el TEAR en esta resolución tal vez va más allá, con cita incluso de las resoluciones de la Sala de SC de Tenerife que no admitieron la dotación con cargo a subvenciones corrientes ni de capital. Finaliza la Sala de Las Palmas diciendo que las subvenciones no proceden de operaciones que cierren un ciclo mercantil que determine resultados económicos, al no derivar de operaciones efectuadas con los medios personales y materiales afectos a la actividad. Por tanto, llevando esta consideración hasta sus últimas consecuencias acaso podría plantearse también la exclusión de las subvenciones covid para cancelar compromisos con proveedores comerciales y costes fijos no cubiertos e incluso cualquier otra subvención, si bien no esta opinión que parece tener la DGT.

RIC. Dotación. Distribución en función de la facturación en distintos territorios: en ausencia de una justificación de distribución de costes no proporcional. Materialización. No es materialización el IGIC no deducible.

- Reclamación nº 35-01314-2023, de 30 de septiembre de 2024. Sala de Las Palmas. Primera instancia general.

Si bien de manera subsidiaria, por cuanto se minora la base de dotación de la RIC por otros motivos, el TEAR parece admitir que se distribuya el resultado, a los efectos de la dotación máxima de RIC, en base al criterio de facturación en Canarias y Península, en ausencia de un fundado y justificado reparto de distribución de costes no proporcional entre ambos territorios.

Por otro lado, en cuanto al IGIC, el TEAR señala que el tenor literal del artículo 27.6 es inequívoco: "se entenderá que el importe de la materialización alcanzará al precio de adquisición o coste de producción de los elementos patrimoniales, con exclusión de los intereses, impuestos estatales indirectos y sus recargos, sin que pueda resultar superior a su valor de mercado", pese a lo alegado en contrario por la actora (invocando la Norma de Registro y Valoración 12ª del PGC), el IGIC (impuesto indirecto estatal que grava el consumo de productos y/o servicios en el territorio de las Islas Canarias) no puede formar parte de la base de materialización de la RIC.

La claridad de lo establecido en el artículo 27.6, que no excepciona actividades o sujetos, no necesita de interpretación alguna (artículo 3 del Código Civil, referido por la parte reclamante), siendo en este caso adecuada la interpretación literal de la norma seguida por la Inspección. Dicha interpretación no puede ser considerada como contraria al espíritu y finalidad de la norma, especialmente al encontrarnos en el ámbito de los incentivos y beneficios fiscales, en el que la valoración de las normas debe ser objeto de unas interpretaciones restrictivas. No existe jurisprudencia en la materia, que de manera analógica como pretende la actora, determine que la posibilidad o no de compensar el IGIC repercutido con el soportado sea el elemento decisivo para la inclusión o no del impuesto indirecto como materialización válida de la RIC.

Comentario:

No cabe entender que la ley haya querido incurrir en una inútil redundancia. El art. 27.6 de la Ley 19/1994 señala que "*se entenderá que el importe de la materialización alcanzará al precio de adquisición o coste de producción de los elementos patrimoniales, con exclusión de los intereses, impuestos estatales indirectos y sus recargos, sin que pueda resultar superior a su valor de mercado*". La NRV 2º del PGC, relativa a la valoración inicial del Inmovilizado Material, señala que *"los impuestos indirectos que gravan los elementos del inmovilizado material sólo se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción cuando no sean recuperables directamente de la Hacienda Pública"*. Por tanto, si contablemente el precio de adquisición y coste de producción incluye los impuestos indirectos no recuperables, parece claro que la mención del art. 27 solo puede ir dirigida a excluir para la RIC conceptos que sí forman parte del valor contable.

Por otro lado, en mi opinión, la regularización de la RIC (a diferencia de la ZEC) se base en el criterio de imputación unitaria. Es decir, conforme se desprende del art. 5 del RD 1758/2007 en desarrollo del art. 27.1 y 2 de la Ley 19/1994, la RIC se ha de dotar con cargo al beneficio derivado de la ordenación de medios productivos afectos a un EP situado en Canarias que cierren el ciclo mercantil determinante de los resultados económicos a partir de los cuales, como decimos, se dota dicha reserva. Esto significa que, como norma general, no debería darse pábulo a una distribución proporcional entre distintos territorios. Esto es, no debería poder beneficiarse de la RIC la parte proporcional del beneficio derivado de un ciclo único por el dato que de una parte secundaria del mismo se desarrolle en Canarias. E igual a la inversa. No debería excluirse de la RIC una parte proporcional del resultado por el hecho de que participen en el ciclo posible medios accesorios situados fuera de Canarias. Solo en el caso de que la

participación de los medios de ambos territorios sea equivalente o, cuando mensos, no muy dispar debería admitirse la imputación proporcional.

RIC. Materialización. Basta con el elemento patrimonial haya sido utilizado dentro de plazo, aunque la explotación a la que sirve no comience hasta posteriormente.

- Reclamación nº 35-00395-2024, 26 de noviembre de 2024. Sala de Las Palmas. Única instancia general.

Una persona física dedicada a la agricultura realiza una serie de inversiones en una finca agrícola, las cuales destina a materializar la RIC. Las inversiones se realizan dentro del plazo de materialización. Sin embargo, al fin de dicho plazo no ha comenzado aún la explotación de la finca.

La Inspección no considera tales inversiones como materialización válida, habida cuenta que no entraron en funcionamiento dentro del plazo de materialización, no concurriendo la demora admisible para las inversiones complejas, toda vez que para dar comienzo de explotación de la finca no se aprecia una conducta constante en dicha dirección.

Más en concreto, el contribuyente adquirió una finca, llevando a cabo desde el mismo ejercicio de su adquisición una serie de actuaciones tendentes a lograr su explotación vitivinícola. Las citadas actuaciones comienzan, una vez adquirida la finca, con la impermeabilización de un estanque, así como con la compra de diversa maquinaria (motoguadaña, tractor frutero, pala cargadora, trituradora). El año siguiente, se realizan actuaciones en relación con el sistema de riego, se autoriza la conexión a la red de aguas del Consejo Insular de Aguas y se continúa invirtiendo en maquinaria (rotovator, colocador de postes) y en el depósito de agua. En definitiva, se llevaron una serie de labores de preparación y acondicionamiento de la finca dentro del plazo de materialización, pero al fin de dicho plazo aún no se habían plantado las primeras cepas.

Para dar respuesta a la cuestión, el TEAR considera pertinente remitirse a distintas normas que, por otra parte, según indica, no dejan de tener vinculación

con la normativa europea, fundamentalmente en relación con la Política Agraria Común (PAC).

Ley 19/1994 de Modernización de Explotaciones Agrarias, su artículo 2 recoge una serie de definiciones, entre ellas, las siguientes:

1. Actividad agraria, el conjunto de trabajos que se requiere para la obtención de productos agrícolas, ganaderos y forestales.

2. Explotación agraria, el conjunto de bienes y derechos organizados empresarialmente por su titular en el ejercicio de la actividad agraria, primordialmente con fines de mercado, y que constituye en sí misma una unidad técnico-económica.

3. Elementos de la explotación, los bienes inmuebles de naturaleza rústica y cualesquiera otros que son objeto de aprovechamiento agrario permanente; la vivienda con dependencias agrarias; las construcciones e instalaciones agrarias, incluso de naturaleza industrial, y los ganados, máquinas y aperos, integrados en la explotación y afectos a la misma, cuyo aprovechamiento y utilización corresponden a su titular en régimen de propiedad, arrendamiento, derechos de uso y disfrute e incluso por mera tolerancia de su dueño. Asimismo, constituyen elementos de la explotación todos los derechos y obligaciones que puedan corresponder a su titular y se hallen afectos a la explotación.

Por otra parte, el TEAR señala que también se ha de estar al Real Decreto 1075/2014, de 19 de diciembre, sobre la aplicación a partir de 2015 de los pagos directos a la agricultura y a la ganadería y otros regímenes de ayuda, así como sobre la gestión y control de los pagos directos y de los pagos al desarrollo rural (norma derogada en 2023). Tal y como se indica en la exposición de motivos de dicha norma:

"Los pagos directos del primer pilar de la PAC deben destinarse a las explotaciones agrarias verdaderamente activas. La nueva PAC posibilita una mejor orientación de

las ayudas, oportunidad que se debe aprovechar para garantizar que los pagos se concederán a aquellos que generen una actividad real en el ámbito agrario. "

Más adelante, en su art.3 recoge la citada norma un concepto de actividad agraria como en que sigue:

«Actividad agraria» La producción, cría o cultivo de productos agrarios, con inclusión de la cosecha, el ordeño, la cría de animales y el mantenimiento de animales a efectos agrícolas, o el mantenimiento de una superficie agraria en un estado adecuado para el pasto o el cultivo sin ninguna acción preparatoria que vaya más allá de los métodos y maquinaria agrícolas empleados de forma habitual.

Además de incluirse el concepto anterior de actividad agraria, el artículo 11 se refiere a la acreditación de la realización de la misma, indicando que podrá acreditarse mediante la "producción, cría o cultivo de productos agrarios", pero también mediante "el mantenimiento de las superficies agrarias en estado adecuado para el pasto o el cultivo"

Por su parte, en el anexo IV se incluye el listado de actividades de mantenimiento referidas en el art.11, entre las que se encuentran:

A) Actividades posibles a realizar en tierras de cultivo o cultivos permanentes

- Laboreo, que incluye alguna de las prácticas tales como: alzar, subsolar, aricar, binar, gradear, desterronar, despedregar, asurcar (según curvas de nivel que evita la erosión y favorece la penetración del agua en el suelo, creación de caballones (separación de parcelas), aporcar (cultivos arbóreos), etc.

- Labor de limpieza en general de vegetación espontánea, tanto en herbáceos para evitar matorral, como en arbóreos limpieza de los bordes de los pies arbolados.

- En cultivos leñosos: ahoyado para posterior plantación, plantación propiamente dicha, poda de formación, poda de mantenimiento, poda de regeneración, recolección, etc.

El TEAR señala que, tal y como se desprende de lo anterior, en el ámbito de la actividad agrícola vinculada a la obtención de ayudas no solo se incluye el cultivo de productos agrarios, sino que nos encontramos con un concepto más amplio que englobaría también las actividades de mantenimiento, preparación y limpieza.

Lo hasta aquí expuesto supone, en palabras del Tribunal, que tanto si atendemos a la Ley 19/1994 como al Real Decreto 1075/2014, la actividad agrícola ha de entenderse en un sentido amplio, de tal manera que no se hace necesario la obtención de ingresos agrícolas para que nos encontramos con la mentada actividad, sino que se integran en la
misma toda una serie de elementos y actividades, y en este sentido, todas aquellas actividades o elementos necesarios para poner en condiciones de explotación agrícola un terreno forman parte de la actividad agrícola.

Ahora bien, el TEAR aclara que, aunque se admita que la actividad agrícola desde el comienzo del acondicionamiento de la finca, ello no significa que todas las inversiones puedan tener la consideración de elementos de la explotación. Así, por una parte, nos encontramos con maquinaria que, por sus propias características, es susceptible de utilización inmediata, y es de suponer que ha sido utilizada en las labores efectuadas por lo que podemos afirmar que se encontraba afecta y utilizada en la actividad desde el inicio. Lo mismo cabe indicar respecto del embalse.

No ocurre lo mismo, no obstante, dice el Tribunal, con la realización de otras obras, como es el caso de las canalizaciones hidráulicas, puesto que hasta el momento en el que no estén terminadas no podrán tener la consideración de elementos de la explotación, puesto que no podrán ser objeto de uso hasta entonces.

Llevando lo expuesto hasta aquí a la materialización de la RIC se consideran efectuadas en plazo las inversiones que corresponden tanto a obras en el estanque como a la adquisición de diversa maquinaria, pero no las canalizaciones hidráulicas.

Comentario:

La resolución que ahora nos ocupa plantea una cuestión de más enjundia de la que parece dar a entender en un principio.

Nos referimos al requisito de entrada en funcionamiento de las inversiones destinadas a materializar la RIC, las cuales, como sabemos, salvo la excepción concerniente a las inversiones complejas, han de ser objeto de utilización y haber entrado en funcionamiento efectivo dentro del plazo de materialización.

La resolución que ahora nos ocupa acude a la normativa sectorial, y más en concreto a las normas de concesión de ayudas de la PAC (alguna de ellas ya derogadas) para concluir que la actividad agrícola no solo se incluye el cultivo de productos agrarios, sino también las actividades de mantenimiento, preparación y limpieza.

Particularmente, opino que lo anterior no puede suponer desconocer la norma contable, que es la que determina que se entiende por entrada en funcionamiento. Nadie duda que la actividad agrícola o cualquier otra pueda entenderse desarrollada desde que se comienzan a realizarse actividades preparatorias tendentes al inicio efectivo de la explotación que les propia, de manera que las inversiones efectuadas en esta fase previa puedan entenderse afectas a la misma. Ahora bien, otra cosa distinta es determinar cuándo unas inversiones pueden considerarse en funcionamiento efectivo, por cuanto este es un estadio que expresamente exige la ley (art. 27.7 de la Ley 19/1994) para poder ser materialización válida de la RIC, con la salvedad doctrinal de los proyectos de inversión complejos.

A los efectos anteriores, hemos de inevitablemente acudir a la Resolución de 1 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, en el apartado 3.6 se establece lo siguiente:

"1. La amortización se inicia a partir del momento en que el activo se encuentre en condiciones de funcionamiento, entendiéndose por ello, desde que el inmovilizado puede producir ingresos con regularidad, una vez concluidos los períodos de prueba, es decir cuando está disponible para su utilización.

2. Con carácter general se entenderá que la puesta en condiciones de funcionamiento se producirá en el momento en que los bienes del inmovilizado, después de superar un montaje,

instalación y pruebas necesarias, estén en condiciones de participar normalmente en el proceso productivo al que están destinados".

Un activo se hallará "en condiciones de funcionamiento" desde el momento en que "puede producir ingresos con regularidad", es decir, desde que "está disponible para su utilización", entiendo por tal desde que "esté en condiciones de participar normalmente en el proceso productivo al que está destinado".

No se debe asimilar hallarse "en condiciones de funcionamiento" con encontrase "en funcionamiento efectivo", que lógicamente son dos estadios distintos.

La entrada en funcionamiento efectivo de un activo se producirá, por tanto, desde que de facto "se produzcan ingresos con regularidad" o desde que "se utilice efectivamente" o desde que "participe positivamente en el proceso productivo". En la norma contable, se utilizan estas expresiones como equivalentes. Sin embargo, como veremos a continuación, puede que tal equivalencia no sea total.

En materia de la RIC, el requisito de la entrada en funcionamiento se fue articulando vía doctrina administrativa y jurisprudencia en la redacción original del art. 27 de la Ley 19/1994 a partir del dato de que se exigía que las inversiones destinadas a la RIC, no solo se hubieran acometido dentro del plazo de materialización, sino que también estuvieran utilizadas al servicio de la actividad dentro de dicho plazo. Como decimos, la exigencia de utilización en plazo es que lo determinaba la entrada en funcionamiento en el mismo ámbito temporal. Con la reforma operada por el RD-ley 12/20006 se positiviza o aclara en la ley esta interpretación. Así en el apartado 7 del art. 27.7 Ley 19/1994 pasa a decirse expresamente que se entenderá producida la materialización en el momento en que los activos entren en funcionamiento.

Ahora bien, la resolución que ahora nos ocupa planeta una cuestión muy interesante, por cuanto se refiere a casos en que un elemento patrimonial concreto sí pudiera entenderse en funcionamiento, es decir, sí estaría siendo utilizado de facto (este sería el caso de la maquinaria y de las obras para puesta en explotación de la finca agrícola), no estándolo (en funcionamiento), en cambio, el proyecto de inversión en que se inserta (en nuestro caso, la explotación agraria, que no habría comenzado a generar ingresos o, cuando menos, a funcionar).

Para estos supuestos, el TEAR considera que sí se ha producido la entrada en funcionamiento. Sin embargo, particularmente, no lo veo tan claro. Considero que es necesario remitirse a las categorías comunitarias donde, desde hace mucho, se enmarca la RIC. Si la calificación es la de inversión inicial, no debería ofrecer muchas dudas que la entada en funcionamiento debería venir referida al proyecto de inversión en sí, y no al uso en particular de

los distintos elementos patrimoniales que engloba el mismo. En este caso, el tratamiento de las inversiones individuales —la aptitud de las inversiones concretas acometidas dentro de plazo, pero con la entrada en funcionamiento del proyecto en el que insertan más tarde— debería ser realizado, como siempre, a través de la consideración y con los condicionantes de las inversiones complejas. Solo en el caso de ayudas al funcionamiento, según mi opinión, que presupone que existe ya un establecimiento en funcionamiento efectivo, podría atenderse exclusivamente a la utilización particular de cada elemento.

RIC. Materialización. Dentro de un grupo de control familiar: solo hay materialización para la RIC por el coste a nivel de grupo incurrido dentro del plazo de materialización.

- Reclamación nº 38-00726-2021, 28 de junio de 2024, Sala de SC de Tenerife. Primera instancia general.

Dentro de un grupo de control familiar se realiza la siguiente operación. Una sociedad X encarga otra sociedad Y la construcción de una nave industrial. Luego la Sociedad Y le vende esta nave a la propia sociedad constructora, la sociedad X, (se supone) que por su valor de mercado. La Sociedad X aprovecha para materializar una RIC que dotó hace años pocos días antes de que finalice el plazo de materialización.

El TEAR confirma que solo es materialización de la RIC el coste asumido a nivel de grupo dentro del plazo de materialización.

Comentario:

A este tipo de prácticas que nada contribuyen en la medida procedente al progreso económico y social de Canarias y que por desgracia no son del todo infrecuente, ya nos hemos referido en otros números de la Revista. Lo importante es que el TEAR confirma que para corregir las mismas, patentemente defraudadoras del incentivo, no es necesario acudir, ni al art. 18 de la LIS (por cuanto no se discute la valoración de la operación), ni a las normas antielusión generales (art 16 LGT, simulación, o singularmente, art, 15 LGT conflicto), sino que basta con aplicar la propia normativa de la RIC, la cual, tal y como reza expresamente la Exposición de Motivos de la Ley 19/1994, se basa en el "esfuerzo inversor". Particularmente, lo pernicioso de estas conductas es que permiten materializar la RIC fuera del horizonte temporal previsto para ello de una manera totalmente desconectada del beneficio que se debe

materializar. Así, en el caso que nos ocupa, cuando quienes se beneficiaron del ahorro observan que el plazo de materialización de una RIC se acaba, deciden acometer la operación de compraventa a pesar de haberse incurrido en el coste antes del comienzo de dicho plazo. En cuanto al quantum, también resulta evidente que, por mucho que se ajuste el precio de venta al de mercado, se ha materializado por un importe mayor al que corresponde al fondo económico (el coste) de la operación. Se podría argüir que ello no importa fiscalmente, toda vez que el vendedor habrá tributado por el ingreso derivado de la venta. Sin embargo, puede que, a la hora de la verdad, ello tampoco sea así debido a que el vendedor dota a su vez RIC en un ciclo indefinido.

A este respecto es particularmente importante, igualmente, tener en cuenta la normativa comunitaria, a la que se remite expresamente la ley interna. En este orden, La Comunicación de la Comisión relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, de 19 de julio de 2016, en su apartado 11, determina que "*Puede considerarse que varias entidades jurídicas distintas forman una única unidad económica a efectos de la aplicación de las normas sobre ayudas estatales. En tal caso, es esa unidad económica la empresa que se considera relevante. A este respecto, el Tribunal de Justicia considera que la existencia de participaciones de control y otros vínculos funcionales, económicos u orgánicos son relevantes*". Por tanto, parece claro que, en la RIC, como ayuda de Estado que es, debe atenderse al importe de la inversión al nivel de unidad económica.

RIC. Materialización. D 1º. Válida, aunque la inscripción en el RM sea posterior al plazo de materialización siempre que la suscripción se haya efectuado dentro de plazo.

- Reclamación nº 35-02730-2023, 26 de noviembre de 2024. Sala de Las Palmas. Única instancia general.

Se plantea la siguiente cuestión: la efectividad (validez en el plano temporal), en relación al supuesto de materialización indirecta de la RIC previsto en el artículo 27.4.D) de la Ley 19/1994 de la suscripción de acciones por parte del beneficiario de la RIC correspondientes a dos ampliaciones de capital, aunque tardíamente inscritas en el Registro Mercantil

La consideración de la Inspección como fecha de efectos para la materialización de la RIC, de la inscripción registral conllevó en el caso planteado un déficit de materialización de las reservas objeto de comprobación.

TEAR señala que los argumentos de las partes litigantes conectan con el carácter declarativo (reclamante) o constitutivo (Inspección) a otorgar a la inscripción registral, relacionando dicha circunstancia con la oponibilidad frente a terceros de las ampliaciones de capital referidas. En esa línea —dice el Tribunal— ambos posicionamientos se apoyan en resoluciones y jurisprudencia, tangencialmente relacionadas con la disputa que nos ocupa, pero que no abordan directamente la concreta cuestión a valorar, ni el particular incentivo fiscal (RIC) a analizar, que año tras año plantea diferentes polémicas, por interpretaciones dispares, fundamentalmente derivadas de la falta de concreción de la normativa que lo regula.

Dicho lo cual, el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias, recuerda que en resolución número 35/01540/2023 y acumulada, de fecha 31/10/2023, se pronunció sobre la cuestión objeto de disputa en un supuesto similar al presente, en el que el ejercicio de la ampliación de capital, mediante el otorgamiento de la correspondiente escritura pública notarial, no coincidía con el de la inscripción registral de dicha operación societaria, acaecida en el ejercicio siguiente. En dicha resolución hacíamos constar lo siguiente:

> "Así, por lo que respecta al criterio temporal aplicado por la Inspección a efectos computar el momento en que debe considerarse realizada la materialización indirecta mediante la suscripción de acciones, haciendo abstracción de las peculiaridades concurrentes en la ampliación de capital objeto de Litis (compensación de créditos, a la que nos referiremos a continuación), está de acuerdo esta Sala con la postura sostenida por la reclamante. Tratándose de materialización indirecta entiende esta 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 debería tomarse en consideración a efectos de entender cumplido el requisito exigido por el artículo 27.4.D.1º de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias transcrito, el cual, 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".

A mayor abundamiento —continúa diciendo el TEAR—, y más allá de la obligación de todo contribuyente, artículo 105.1 de la Ley 58/2003, de acreditar debidamente el derecho al disfrute de un beneficio fiscal, lo cierto es que, ni la literalidad del precepto transcrito, ni los concretos hechos acaecidos permiten sustentar el posicionamiento del órgano inspector.

En ese sentido, no se discute la aportación de fondos en el momento de otorgamiento de las escrituras de ampliación de capital por la suscriptora a la entidad que, indirectamente, ha de llevar a cabo la pertinente materialización.

Tampoco se tiene conocimiento de inexistencia de relación causa-efecto entre las aportaciones de la reclamante y el deber de la receptora de los fondos de acometer inversiones aptas en relación a la Reserva para Inversiones en Canarias.

No se comparte la manifestación del acuerdo de liquidación referida a que "la efectiva realización de inversiones no se logra si la ampliación de capital que es el vehículo de la materialización indirecta de RIC se queda en la escritura de ampliación". En relación a ello, tiene potestades de sobra la Inspección para verificar si la aportación de fondos ha dado lugar o no al acometimiento de las inversiones necesarias.

La inseguridad jurídica e incertidumbre a que se refiere el acuerdo de liquidación, fácilmente puede corregirse o eliminarse mediante una comprobación del destino de los fondos, teniendo la Administración Tributaria, como bien alega el contribuyente, facultades para obtener la información necesaria al efecto.

El TEAR no considera relevante en supuestos como el presente las implicaciones contables ligadas a la ampliación de capital, ni la argumentada provisionalidad de los fondos aportados, toda vez que lo buscado por el legislador en relación a este incentivo fiscal, lo realmente trascendente, es que se acometan inversiones en bienes afectos a actividades económicas desarrollada en Canarias, que contribuyan al desarrollo económico de las Islas.

Asimismo, no comparte el TEAR la afirmación de que hasta la inscripción de la ampliación no "puede hablarse de una relación causa-efecto cuando los fondos inyectados son provisionales y pueden ser objeto de reclamación y devolución". Y es que si los fondos se devuelven o no se destinan al fin comprometido, violando la relación causa-efecto obligatoria, en ese momento la Inspección de los Tributos está facultada para actuar, efectuando la correspondiente regularización. Y para dicha regularización, en el ámbito de la RIC, como todos sabemos, el margen temporal va mucho más allá del plazo genérico de prescripción de 4 años, ya que se sucede la obligación de realizar inversiones aptas (plazo de 4 años para ello), con la de mantener, durante 5 años, dichas inversiones afectas a la actividad económica desarrollada.

En definitiva, a juicio del TEAR, los requisitos buscados por el legislador no se cumplen con la inscripción de la escritura de ampliación en el Registro Mercantil, sino con el efectivo destino de los fondos de dicha ampliación a los fines (inversiones) previstas en el artículo 27 de la Ley 19/1994.

El TEAR también se refiere a la STS nº 1512/2019, de 30 de octubre, recurso 6140/2018, en la que se apoya la Inspección para efectuar la regularización, donde nuestro Alto Tribunal alude al carácter constitutivo de la inscripción en el RM a los efectos de la concesión de una subvención.

El TEAR indica que atenta lectura de la sentencia, amén de que trata un supuesto distinto y no asimilable al analizado, permite observar que expresamente se exigía una acreditación frente a terceros de un determinado nivel de fondos propios ("un mínimo del 30% de la inversión subvencionable en recursos propios") y que dicho requisito en nada se asemeja a alguno de los múltiples exigidos en la normativa reguladora de la Reserva para Inversiones en Canarias. En otras palabras, en el caso de la sentencia de 30/10/2019, el acuerdo de ampliación del capital social, necesario para alcanzar el nivel de capitalización o de fondos propios exigido, además de corresponderse con una aportación económica real de los socios (al igual que en la materialización indirecta la entidad ha de aportar los fondos correspondientes), debía necesariamente poder invocarse frente a terceros, por lo

que en ese supuesto, diferente el nuestro, sí era exigible para producir efectos que la escritura pública se inscribiese en el Registro Mercantil. Pero como aclara la propia sentencia, al valorar la sentencia del Supremo previa de 15/11/2013, "sin embargo, esta regla no puede exigirse respecto a la Administración Tributaria, en este caso, toda vez que .... la entidad notificó la operación realizada y su intención de acogerse al Régimen Fiscal Especial, por lo que dejó de ser un tercero de buena fe, con la consecuencia de que la aportación realizada desplegó sus efectos desde esa fecha, con independencia de la fecha de inscripción del acuerdo social en el Registro Mercantil". Por tanto, tal y como se alega por la entidad, en supuestos como el presente, teniendo en cuenta la información en las correspondientes autoliquidaciones en relación a la RIC que los contribuyentes han de facilitar, difícilmente puede considerarse a la AEAT (personificada en este caso en la Inspección de los Tributos) como un tercero ajeno, sin conocimiento previo alguno, frente al que sea necesaria la inscripción registral para poder dar validez a la ampliación de capital formalizada en plazo, mediante la que se intenta cumplir, indirectamente, la obligación de materializar la RIC previamente dotada. Lo anterior, más allá de que la Administración Tributaria puede tener conocimiento de dicha operación mercantil a través de la información periódica aportada por los notarios, así como mediante el uso de sus múltiples potestades (realización de requerimientos y actuaciones de comprobación, entre otras).

Comentario:

La resolución del TEAR, de fecha 31 de noviembre de 2023, recaída en única instancia en reclamación nº 35-01540-2023, fue reseñada en el nº 61 de la Revista en esta misma sección.

Nos remitimos a lo indicado en dicho número.

Particularmente, pienso que tal vez el TEAR no dedica toda la atención que se merece a un punto. Mercantil (artículo 316 LSC) y contablemente (núm. 7 del BOICAC núm. 37 de marzo de 1999), como señalábamos en dicho número 61, hasta tanto no tiene lugar la inscripción en el Registro Mercantil, los fondos entregados/recibidos tiene la naturaleza de préstamo (deuda para la receptora), toda vez que los aportantes pueden pedir la restitución. Sabemos que la materialización indirecta no cabe vía deuda. Por tanto, no cabe duda de que la falta de inscripción en el RM debería privar de validez a esta fórmula.

Tal vez una posible solución podría ser acudir a la relación causa efecto, por cuanto la posterior inscripción vendría a suponer una suerte de capitalización de dicha deuda previa. En el caso de que, valorando las circunstancias en su conjunto, pudiera inferirse que no existe tal causa efecto podría plantearse el reintegro del incentivo. La resolución del TEAR que ahora nos ocupa parece admitir la regularización por este motivo a lo largo de todo el horizonte temporal de desenvolvimiento del incentivo.

Los efectos que se predican de la falta de inscripción en plazo de 6 meses desde la apertura del plazo de suscripción serían los siguientes (art. 316 y 508 LSC):

- Imposibilidad de ejercer los derechos propios del socio (políticos-voto- y económicos-dividendos, transmisión de los títulos-). (SAP Valencia DE 16 de febrero de 2021)

- Instar la resolución de la obligación de aportar o, si la aportación ya se ha efectuado, exigir la restitución de lo aportado con intereses. El art. 316 de la LSC señala que 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 y si la falta de presentación de los documentos a inscripción fuere imputable a la sociedad, podrán exigir también el interés legal.

Este efecto no es automático, sino una posibilidad discrecional para el aportante, que no impide la inscripción, ni tampoco exime de la misma a los administradores de la sociedad emisora, es decir, no implica una resolución automática del aumento de capital. (Ante el silencio de la Ley sobre la prescripción del derecho de los accionistas/partícipes a pedir el reembolso de las aportaciones realizadas, por analogía del CCom art. 947 párr 3º, podría considerarse que tal derecho prescribe a los cinco años contados desde que finalice el plazo de seis meses).

- La inscripción puede hacerse transcurrido dicho plazo, bien por propia iniciativa de los administradores, bien a instancia de los suscriptores, que al solicitarlo ejercitan una facultad que les corresponde como parte en el negocio de la suscripción. (vid Cabanas Trejo).

El ICAC en consulta núm. 7 del BOICAC núm. 37 de marzo de 1999 ha señalado que:

"...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".

Desde el punto de vista de la RIC, si al fin del plazo de materialización, la ampliación de capital no está inscrita en el Registro Mercantil, pero la sociedad emisora sí ha acometido la inversión, el dotante de la reserva habrá entregado los fondos para su financiación en una situación de pendencia. En este escenario:

- Si una vez transcurridos seis meses desde la apertura del plazo para el ejercicio del derecho de preferencia se insta la restitución de lo aportado, no se habrá producido materialización por el D 1º.

- Si una vez transcurridos estos seis meses no se ha pedido la restitución, pero tampoco en ningún momento anterior se ha instado la inscripción de la ampliación, se habrán entregado fondos a la sociedad en pendencia (sometidos a la posibilidad de reintegro) de manera que, en última instancia, la inversión se habrá financiado vía deuda, lo que no cabe en el ámbito del D1º.

- Tan solo si dentro del mencionado plazo de seis meses se insta la inscripción de la ampliación, **como norma general**, podría presumirse con suficiente seriedad que existió una relación causa-efecto entre la inversión originariamente financiada en pendencia con la financiación a través de la emisión de instrumentos de patrimonio (es decir, de títulos que otorguen una participación en el capital, que es lo único que permite el D 1º).

Conforme a lo expuesto, y modo de opinión personal, lo decisivo, en principio, podría ser que hubiera una voluntad de inscribir en el tiempo razonable indicado, es decir, que exista un requerimiento de inscripción dirigido los representantes de la sociedad o una actuación de estos a tal fin, más atender solo a la fecha de la inscripción o del asiento de presentación en el RM.

RIC. Materialización. Anticipada. No cabe si no se ha identificado de algún modo antes del procedimiento de inspección.

- Reclamación nº 35-02148-2023, 22 de octubre de 2024. Sala de Las Palmas. Única instancia general.

Se comprueba la materialización de una RIC. La Inspección no admite una serie de inversiones. Entonces el contribuyente propone que se afecte a dicha

materialización una nave industrial afecta a la actividad de la empresa, pero adquirida antes del inicio del plazo de materialización.

La Inspección señala que dicha inversión respondería a la modalidad de anticipada, no siendo apta para tales efectos por cuanto la misma se invoca para tal finalidad por primera vez en el curso del procedimiento inspector.

El contribuyente se opone a lo anterior invocando STS 10/05/2021, rec. nº 7966/2019, que viene a sentar que la inobservancia del deber de comunicar la materialización de la inversión y su sistema de financiación conjuntamente con la declaración del Impuesto del periodo en que se realiza la inversión no debe conllevar, en todo caso y de forma automática, la inaptitud de la misma para consolidar el beneficio fiscal, al tratarse de un requisito formal. Debe, por el contrario, establecerse la relevancia sustantiva del cumplimiento formal, atendiendo, de forma motivada, a las consecuencias que representa para la Administración liquidadora la falta de conocimiento acerca de la inversión en este caso anticipada y valorarse si se trata de un incumplimiento total o parcial.

Pues bien, con todo el TEAR confirma la liquidación administrativa, al apreciar relevancia sustantiva habida cuenta que el interesado, en ningún momento previo al procedimiento inspector, identificó la citada inversión como materialización anticipada de una RIC. Ni presentó la comunicación relativa a la realización de la inversión y a su sistema de financiación en el período en que se realizó la misma, ni marcó las casillas correspondientes en la autoliquidación de tal período, ni aportó ni depositó cuentas anuales donde en la Memoria se informa al respecto. (Además, en el presente caso, parece que también existieron liquidaciones de Gestión donde podría haberse invocado el carácter anticipado de la inversión, no habiéndolo hecho).

Comentario:

En el nº 60 de la Revista reseñábamos la resolución de la Sala de Las Palmas del TEAC recaída en reclamación nº 35-01728-2022, de fecha 31 de enero de 2023, donde la Sala admitía inversiones como anticipadas, aunque no se hubiese presentado la comunicación de la realización las mismas, informando de su sistema de financiación, aplicando la STS de

10/05/2021, rec. nº 7966/2019, toda vez que la Inspección no había especificado las consecuencias sustantivas del incumplimiento (en particular, trasvases improcedentes de inversiones, tratando, con ánimo defraudatorio, de calificar como anticipadas inversiones que ya hubiesen materializado dotaciones previas a la RIC, la falta de acreditación de la concreta correlación entre cada una de las inversiones realizadas y las distintas dotaciones a la RIC, el no reflejo de las inversiones en las autoliquidaciones del tributo o en las Cuentas Anuales, u otras circunstancias respecto de las que se desprenda cierto ánimo defraudatorio o intencionalidad de ocultación con el fin de obtener, en perjuicio del Erario Público, una ventaja fiscal no justificada). Y todo ello a pesar de que pareció existir una total omisión de la identificación de la inversión como anticipada a través de algún documento.

Nos remitimos a dicho nº 60 ya que, no obstante lo anterior, en dicho número estudia la evolución de la materia, poniendo de manifiesto que, aun después de la STS de 10/05/2021, también existían resoluciones de la Sala de Las Palmas (resoluciones recaídas en reclamación nº 35/03498/2021, de fecha 31 de agosto de 2022 y en reclamación nº 35/00012/2022, de fecha 31 de agosto de 2022) donde no se admitía la validez de una inversión como materialización anticipada de una RIC sin haber identificado en absoluto la misma con tal carácter en ningún momento ni en ningún documento con anterioridad a su invocación en el curso del procedimiento de inspección.

Pues bien, en la resolución que ahora reseñamos, parece que la Sala de Las Palmas retoma dicha interpretación, apreciando que la omisión total previa de identificación tiene per se relevancia sustantiva.

En el mismo sentido que la resolución de la Sala de Las Palmas que ahora reseñamos, también podemos citar a la **Sala Desconcentrada de SC de Tenerife, en reclamación 38-00850-2022, resolución de 28 de junio de 2024**, donde, analizando la STS de 10/05/2021, rec. nº 7966/2019, no admite la aptitud de inversiones que no se identificaron en modo alguno como anticipadas sino hasta una vez iniciado el procedimiento inspector. Esta resolución de la Sala de Tenerife cita, a su vez, al TSJC en sentencia núm. 234/2023, de fecha 08/06/2023, recaída en el mismo sentido.

DEDUCCIÓN POR INVERSIONES EN CANARIAS

TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CANARIAS

DIC. DAFN. No forman parte de la base de deducción el margen interno en el grupo de consolidación fiscal.

- Reclamación 38-00950-2021, de fecha 29 de septiembre de 2023. Sala de Desconcentrada en SC de Tenerife. Primera instancia general.

Se discute si dentro de la base de deducción de la DAFN, han de incluirse los resultados internos entre empresas que tributan en el régimen de consolidación fiscal. El TEAR señala que el equipo actuario acierta al decir que, en el régimen de consolidación, el sujeto pasivo es el grupo fiscal, de suerte que los requisitos para la aplicación de las deducciones en este régimen se referirán al grupo. Esto trae consigo que la base de deducción ha de referirse necesariamente a nivel de grupo y no a nivel individual de las sociedades integradas en el mismo.

La totalidad de los requisitos para la aplicación de las deducciones en el régimen especial de consolidación se refieren al grupo, y no solo alguno o algunos de sus miembros. No existe base normativa alguna que permita entender que la base de deducción se podría establecer a nivel individual para cada una de las sociedades integrantes del grupo, en tanto que los límites sobre la cuota íntegra se deben referir al grupo (art. 71 LIS).

Por otro lado, y de manera obligatoria, los resultados internos entre empresas del grupo no forman parte en el balance consolidado del valor contable de los activos, de manera coherente con la concepción de entidad contable única establecida en el art.15 del RD 1159/2010 por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas, dado que precisamente por esa concepción, los movimientos internos de activos no suponen un mayor valor contable de la inversión. Por tanto, de acuerdo con la normativa contable en las Cuentas Consolidadas del grupo, el valor de los activos adquiridos no incluye en ningún caso los resultados internos entre sociedades del grupo, entre los que se incluyen los gastos financieros internos activados, por lo que si hemos de tomar como base de la DAF el valor de adquisición para el grupo, es evidente que los citados márgenes internos no forman parte del mismo.

Por lo tanto, el valor contable a efectos del grupo de los activos que sirven de base para la deducción por inversiones por activos fijos nuevos en Canarias no incluyen los citados márgenes internos, por lo que de manera coherente tampoco

debería ser incluida en la base de deducción aplicada por el grupo y que, se define por la DA 12ª Ley 43/1995 como el precio de adquisición o coste de producción, que ha de ser considerada a nivel de grupo y no a nivel individual.

Lo anterior además es coherente con la Exposición de Motivos de la Ley 19/1994 en orden a que los empresarios canarios puedan acceder a cotas importantes de ahorro fiscal como contrapartida a su esfuerzo inversor con cargo a sus propios recursos. Desde esta perspectiva, en el caso de un grupo económico, solo es admisible la inversión realizada por el coste para el grupo, que es el verdadero esfuerzo inversor realizado. No existe esfuerzo inversor por encima del coste por parte del grupo económico.

Comentario:

La presente resolución parte de que la DAFN se regula por la DA 12ª de la Ley 43/1995. No obstante, sabemos que la STS núm. 605/2024, recaída en R. CASACION núm.: 1299/2022, de fecha 10 de abril de 2024 ha sentado que esta figura se rige por el art. 26 de la Ley 61/1978 (en el régimen presupuestario vigente para 1995) y su normativo desarrollo. Por tanto, cabe plantearse si cabría mantener la misma conclusión sobre los márgenes internos intragrupo a luz de la norma que se ha considerado aplicable. En principio, ya atendiendo a la finalidad del incentivo y al fondo económico de la operación, no se entiende por qué no debería ser así. Además, hay que tener en cuenta lo que antes apuntamos acerca de que, desde la perspectiva del derecho comunitario, hay que atender al conjunto de entidades que constituyan una unidad económica.

DIC. DAFN. Se genera con la entrada en funcionamiento.

- Reclamación 38-01933-2022, de fecha 30 de septiembre de 2024. Sala de Desconcentrada en SC de Tenerife. Primera instancia general.

Una entidad procede al traspaso de existencias a inmovilizado, considerando que este apunte contable genera el derecho a aplicar la DAFN. En concreto, se trata de una promoción inmobiliaria —bienes construidos por la misma empresa— donde algunas de las fincas contabilizadas inicialmente como existencias, se decide que sean objeto de reclasificación contable como inmovilizado, generando en ese momento la DAFN.

La Inspección entiende que no se genera la deducción en ese período, habida cuenta que considera que el incentivo se regula por la disposición adicional duodécima de la Ley 43/1995, la cual sienta que la deducción nace con la puesta a disposición, la cual tuvo lugar cuando se realizó la inversión, lo que sucedió en un período anterior y además respecto a elementos no aptos (existencias).

Para dictar su resolución el TEAR se remite al TEAC, en su resolución de fecha 29/06/2020, recurso 00-06763-2017, donde entiende que el artículo 26 de la Ley 61/1978 resulta vigente para las entidades que tengan su domicilio fiscal en Canarias, por lo que, igualmente, debe entenderse vigente el artículo 218 del Reglamento del Impuesto de 1982, que desarrolla el citado precepto legal, y en cuya virtud se debe entender entender generado el derecho a la DAFN en el periodo impositivo en que las inversiones en activos fijos entren en funcionamiento, y no cuando los mismos sean puestos a disposición. Añade el TEAR, asimismo, que el señalado criterio también ha sido acogido por la Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-Administrativo, en su Sentencia de fecha 08/12/2021, recurso nº 0000508/2018.

En conclusión, a la vista de lo expuesto y de acuerdo con la señalada doctrina y jurisprudencia, el TEAR no comparte el argumento empleado por el órgano inspector para la regularización de la DIC, puesto que debe entenderse generado el derecho a la deducción en el periodo impositivo en que las inversiones en activos fijos entren en funcionamiento y no cuando los mismos fueron puestos a disposición de la entidad.

Comentario:

Alude la Sala en esta resolución al TEAC en resolución recaída en recurso nº 00-06763-2017, de fecha 29 de junio de 2020, donde se entendió que la deducción se computa en el período de la entrada en funcionamiento en aplicación del artículo 26 de la Ley 61/1978 y su normativa de desarrollo. Sin embargo, no tiene en cuenta que, apenas un mes después, en reclamación nº 00-01933-2017, de fecha 21 de julio de 2020, el TEAC vuelve a considerar que la norma aplicable es la DA 12ª de la Ley 43/1995 del IS, lo que supone que la deducción se genera con la puesta a disposición.

En cualquier caso, como sabemos, al día de la fecha ha recaído la STS 605/2024, de 10 de abril de 2024 (recurso de casación nº 1299/2022) la cual ha sentado la siguiente jurisprudencia: *La doctrina que fijamos es que 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 Ley 19/1994, es el sistema de deducción por inversiones en Canarias contemplado en el artículo 26 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades, y en su Reglamento, aprobado por el RD 2631/1982, de 15 de octubre, 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.*

(La normativa vigente en el momento de la supresión es el régimen presupuestario para 1995: Artículo 26 de la Ley 61/1978, en redacción del artículo 74 de la Ley 41/1994, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1995).

La mencionada sentencia del TS recae en recurso de casación interpuesto por el Administración General del Estado contra una sentencia del TSJ que analizaba unos hechos que recuerdan a los que son objeto de la resolución del TEAR que ahora nos ocupa. En concreto, se refiere a la activación de existencias (coste de terrenos y construcción) como inmovilizado (inversiones inmobiliarias) generando la DAFN en el momento de la mencionada reclasificación contable, a pesar de que la inversión se realizó en ejercicios anteriores.

Como hemos dicho, el TS falla que, en aplicación del régimen de 1995, para el art. 26 de la Ley 61/1978, la DAFN se genera con la entrada en funcionamiento. Bien es cierto que la sentencia del TS parte de los hechos enunciados, manifestando que << *Con arreglo a la DA 12ª Ley 43795, apartado 1, la deducción se entiende generada cuando se produzca la "puesta a disposición" desde el punto de vista jurídico. Sin embargo, con arreglo a la Ley 61/1978 el momento en el que se genera la deducción es el de su puesta en funcionamiento (artículo 218 RIS/1982), entendiéndose que el elemento está en condiciones de funcionamiento cuando es capaz de producir rendimientos con regularidad. La puesta en funcionamiento, que siempre será simultanea o posterior a la adquisición o inversión, difiere a periodos posteriores el cómputo de la deducción, de ser aplicable la Ley 61/1978. En cambio, de ser aplicable la DA 12ª Ley 43/1995, la deducción se hubiera generado en un momento anterior*>>. Sin embargo, entendemos que la doctrina que fija se refiere exclusivamente a la determinación de la normativa aplicable. Es decir, aunque parta de tales hechos, resuelve la controversia únicamente en atención a la norma de aplicación, sin entrar analizar otros posibles aspectos no contemplados ni analizados en las instancias anteriores. En definitiva, no consagra, según entendemos, la mera reclasificación contable de existencias a inmovilizado para generar la DAFN.

A este respecto, hemos de tener en cuenta que los apuntes contables no suponen más que la traducción al lenguaje contable de unos hechos económicos subyacentes. Y en el trasvase de existencias a inmovilizado no subyace inversión alguna. La inversión (la aplicación de los recursos) se realizó cuando se registraron en el patrimonio las existencias (cuando se asumió el coste). La reclasificación no es más que el reflejo de un cambio en la voluntad de la empresa que decide que unos elementos patrimoniales que estaban destinados a la venta van mutar su finalidad para pasar a servir de forma duradera a la actividad de la empresa. El ejemplo paradigmático es el de los inmuebles promovidos para la venta que pasan a destinarse al arrendamiento.

Desde esta perspectiva, parece evidente que repele a la lógica que se pueda generar un incentivo denominado "deducción por inversiones en activos fijos" por una decisión empresarial que no supone, en realidad, inversión alguna (la reclasificación contable). La inversión se hizo antes y en existencias, no en activos fijos.

No podemos obviar que los incentivos se conceden para estimular determinado tipo de decisiones empresariales. En el caso de la DAFN lo que se pretenden es incentivar la realización de inversiones en capital fijo productivo. Parece evidente que no deberían poder acogerse al incentivo conductas que, en modo alguno, valga la redundancia, han sido incentivadas por el mismo. No debería darse pábulo a la generación de la deducción con el principal objetivo de conseguir una rentabilidad fiscal.

Por otro lado, tampoco está de más apuntar que art. 26 Ley 61/1978 (régimen presupuestario para 1995) no contiene regla expresa respecto al momento de generación de la deducción. Se limita a hablar de "inversiones efectivamente realizadas". Es el art. 218 RD 2631/1982 el que, bajo la rúbrica de "momento de cómputo de la deducción por inversiones en activos fijos nuevos" es el que señala que "las inversiones en activos fijos materiales que den derecho a la deducción por inversiones se entenderán realizadas en el período impositivo en que entren en funcionamiento". En consecuencia, el título de la norma reglamentaria apunta a que la entrada en funcionamiento es un parámetro del "cómputo", más que de generación de la deducción (momento en que se acomete la inversión).

ZONA ESPECIAL CANARIA

TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

ZEC. Competencia de la AEAT para declarar la preexistencia de la actividad. Incumplimiento de la creación neta de empleo. Incumplimiento del contenido vinculante de la Memoria al no informar de la preexistencia de la actividad.

- Recurso de alzada, 00-03521-2023, resolución de 19 de julio de 2024.

En primer lugar, el TEAC destaca que es criterio reiterado de ese Tribunal que, si bien la tramitación de la inscripción en el Registro de la ZEC debe realizarse ante el Consorcio de la ZEC, quien ostenta también las funciones de vigilancia y supervisión de las actividades desarrolladas por las entidades de dicha Zona, ello no es óbice para que, en el ejercicio de su actividad, la Administración de los Tributos pueda verificar el cumplimiento de los requisitos exigibles a las entidades de la ZEC, toda vez que la inscripción en la misma conlleva el disfrute de determinados beneficios fiscales encaminados a promover el desarrollo económico y fiscal de Canarias y no cabe duda que la aplicación de un tipo impositivo reducido para las entidades de la ZEC es un beneficio fiscal, siendo este un criterio reiterado, recogido, entre otras, en resolución de 26/05/2021 (RG 4224/2019) y de 03/12/2019 (RG 478/2019).

Así pues, si bien efectivamente el Consejo Rector define qué es una actividad preexistente, no se observa impedimento alguno a que la Inspección —que lo que hizo fue comprobar la actividad realizada por las entidades vinculadas antes y después de la constitución de la entidad ZEC— llegue a la conclusión de que sí se venía realizado la actividad en cuestión con anterioridad a la constitución de la entidad ZEC. En este orden, la Inspección señaló que, a pesar de que la entidad ZEC declaró su actividad en otro CNAE, este era diferente, pero solo porque se pasó a realizar una parte de la actividad total que venía realizando otra entidad. Forzosamente, al desglosar las actividades, el CNAE será diferente, si bien dicho cambio de CNAE no obstaba para que pudiera acreditarse, como hizo la Inspección, que sí existía una actividad preexistente.

Más en concreto, la actividad a la que en principio se dedicaría la entidad ZEC sería el asesoramiento orientado a empresas que desearan modernizar e innovar su actividad de operadores turísticos, orientándolas a incorporar procesos de innovación para la introducción de nuevos productos turísticos y maximizar la rentabilidad de los existentes, así como la búsqueda de mecanismos y fórmulas de alianzas estratégicas.

No obstante, la Inspección comprueba la existencia de existencia de un "contrato de management" entre la entidad ZEC y otra entidad, siendo la actividad principal de la entidad ZEC la gerencia, dirección y administración de un hotel, siendo que la entidad con la que concierta dicho contrato ya se dedicaba a la gestión y explotación hotelera de dicho hotel. En definitiva, la entidad ZEC asumió las actividades de gestión, administración, comercialización y dirección hotelera que ya venían realizándose por aquella entidad, la cual cedió a la entidad ZEC sus conocimientos y métodos internos de trabajo derivados de su experiencia en la explotación del citado complejo, junto con la puesta a disposición de determinado personal conocedor de esa metodología y procesos internos.

En cuanto a la cuestión de fondo, la Inspección constató que, habida cuenta la preexistencia de la actividad, se había producido el incumplimiento del empleo neto que exige la norma (artículo 31.2.e) Ley 19/1994: crear, al menos, 5 o 3 puestos de trabajo según se trate de las Islas capitalinas o no, dentro de los 6 meses siguientes al momento de la inscripción y mantener este promedio durante los años en que la entidad esté adscrita a la ZEC.

Además, se constata el incumplimiento de otro requisito exigido, como es el previsto en el artículo 31.2 f), consistente en presentar una Memoria descriptiva de las principales actividades económicas a desarrollar, que avale su solvencia, viabilidad, competitividad internacional y su contribución al desarrollo económico y social de las islas Canarias, cuyo contenido será vinculante para la entidad, salvo variación de esas actividades, previa autorización expresa del Consejo Rector, considerando la Inspección que no se ha presentado al Consejo Rector una Memoria

descriptiva veraz en un caso claro de preexistencia de actividad, figurando por el contrario en la Memoria la ausencia de actividad previa.

Comentario:

La presente resolución versa sobre un aspecto muy relevante en lo que se refiere a la ZEC y que hemos tratado en otros números de la Revista, como en el nº 61 al reseñar la resolución del TEAC, de fecha 25 de septiembre de 2023, recaída en recurso de alzada interpuesto por el interesado.

Nos referimos a la preexistencia de la actividad o, más en concreto, a la desagregación de una fase particular de un ciclo mercantil único para residenciarla en una entidad ZEC. La situación se torna particularmente delicada cuando dicho ciclo mercantil único venía desarrollándose en Canarias y, más aún, si la actividad correspondiente al ciclo único no es autorizable, insertándose en la ZEC una fase del ciclo cuyo CNAE sí figura en el Anexo.

A este respecto podemos decir que el 19 de noviembre de 2024 se publicó en el BOE la Resolución de 8 de noviembre de 2024, del Consorcio de la Zona Especial Canaria, por la que se dio publicidad a la Circular 1/2024, de 29 de octubre, del Consejo Rector, sobre los criterios de autorización de inscripción y permanencia en el Registro Oficial de Entidades de la Zona Especial Canaria, en relación con el ejercicio de actividad con anterioridad.

Esta Circular contiene los siguientes criterios:

Primero. Actividades ejercidas con anterioridad por el mismo titular o entidad vinculada.

1. A efectos de la autorización y permanencia de la inscripción en el Registro Oficial de Entidades de la Zona Especial Canaria, se entenderá que se ha ejercido anteriormente la actividad cuando exista una continuidad en el ejercicio de la actividad mercantil en el ámbito geográfico de Canarias, por cualquier título, con independencia de las variaciones precisas del contenido de la actividad o de su titularidad, en los términos dispuestos en el número siguiente.

2. Se entenderá que existe continuidad en el ejercicio de la actividad económica en los siguientes supuestos:

a) Cuando en el año anterior a la presentación de la solicitud de autorización previa se haya ejercido actividad que guarde identidad con la anteriormente desarrollada por la misma persona jurídica o por personas vinculadas a la entidad inscrita o que pretenda inscribirse en el Registro Oficial de Entidades de la Zona Especial Canaria en los términos establecidos en el artículo 18.2 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, o por una persona física

que ostente una participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de dicha entidad superior al cincuenta por ciento.

A efectos de la determinación de la identidad de actividad se atenderá a las circunstancias fácticas teniendo en cuenta, entre otras, la esencia de los bienes o servicios producidos o prestados, una coincidencia mayoritaria de personal, activos, instalaciones, contratos, cartera de clientes o circunstancias análogas.

b) El ejercicio con anterioridad de actividades accesorias o complementarias determinará en este supuesto la existencia de ejercicio de actividad con anterioridad, aun cuando estas no supongan una rama de actividad o negocio autónomo, si la entidad con respecto a la cual se solicita la autorización, o se predica la permanencia, tiene por objeto principal tal actividad accesoria o complementaria.

c) Cuando se transmita una rama de actividad, en los términos del artículo 76.4 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, a una entidad de nueva creación inscrita o que pretenda inscribirse en la Zona Especial Canaria.

d) En ausencia de la transmisión jurídica de titularidad, cuando se produzca una continuidad en el ejercicio de la explotación mediante la asunción de más de la mitad de los medios personales y de activos no corrientes que representen más del cincuenta por ciento del valor contable total de aquellos con que la misma se venía ejerciendo.

3. No se entenderá que se ha ejercido anteriormente la actividad económica en los siguientes supuestos:

a) En la constitución de una nueva entidad que desarrolle una nueva actividad que no tenga conexión con el ejercicio de la anterior y no asuma medios personales y activos no corrientes de aquella en más de un cincuenta por ciento.

b) Cuando la actividad anterior haya sido desarrollada por una entidad de la Zona Especial Canaria, sin que se hayan incumplido los requisitos o se haya cancelado la inscripción por cualquier causa. En estos supuestos, cada una de las entidades inscritas deberá cumplir los requisitos correspondientes de forma individualizada, sin afectar al resto de situaciones su situación individual.

4. A los efectos previstos en el número 2 de este apartado primero, la incardinación en epígrafes distintos de la Nomenclatura estadística de actividades económicas de la Comunidad Europea (NACE), por si sola, no determinará la inexistencia de identidad de actividad.

Asimismo, la incardinación de la actividad en un mismo epígrafe de clasificación de actividades económicas no determinará automáticamente la identidad de actividad a los mismos efectos.

Segundo. Actividades desarrolladas con anterioridad y contribución a la economía de Canarias.

1. Se entenderá que no contribuyen al desarrollo económico y social de Canarias por no adecuarse a la finalidad de la Zona Especial Canaria prevista en el artículo 28 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, y, en consecuencia, no podrá autorizarse la inscripción en el Registro Oficial de Entidades de la Zona Especial Canaria, las entidades cuya creación se limite a trasladar o transmitir por cualquier título, una actividad desarrollada con anterioridad en el ámbito geográfico de Canarias, por persona vinculada o no, a una entidad de la Zona Especial Canaria.

2. No obstante, podrá autorizarse la inscripción y permanencia en el Registro Oficial de Entidades de la Zona Especial Canaria en el supuesto previsto en el número anterior cuando, a juicio del Consejo Rector, concurra motivo suficiente conforme a los parámetros del párrafo siguiente, diferente al de aprovechar el régimen fiscal de la Zona Especial Canaria, acreditando una contribución al desarrollo social y económico de Canarias distinta o adicional a la que ya suponía la actividad desarrollada anteriormente.

3. A efectos de lo previsto en el número anterior, el Consejo Rector podrá tener en consideración circunstancias como la inversión en nuevas líneas o actividades de producción o servicios, la apertura de nuevos mercados, la introducción de mejoras tecnológicas e innovadoras significativas en los procesos de producción, el cambio de la estructura de la propiedad o corporativa, el crecimiento de la plantilla o cualesquiera otras que determine una contribución al desarrollo social y económico de Canarias, a la diversificación de su estructura productiva o a la creación de empleo de calidad, distintas o adicionales de la desarrollada con anterioridad.

4. La mera creación y mantenimiento del mínimo empleo neto requerido legalmente no será considerada justificación y contribución suficiente a los efectos previstos en los números 2 y 3 de este apartado segundo.

Tercero. Ejercicio de la actividad con anterioridad por causa sobrevenida.

No se considerará ejercicio de la actividad con anterioridad si esta actividad se integra en la entidad de la Zona Especial Canaria con posterioridad a su inscripción y la operación de la que trae causa no guarda relación con esa inscripción, ni se traspasan o producen alteraciones significativas de medios personales.

Cuarto. Cómputo de empleo en supuestos de ejercicio de la actividad con anterioridad.

1. Se entenderá por persona trabajadora aquella que se contrate en régimen laboral ordinario o especial, excluidos los administradores, a jornada completa y durante la totalidad del año natural. En caso de contratos a tiempo parcial, temporales, fijos discontinuos o cualquier otra figura distinta, se computarán en proporción a la jornada completa durante la totalidad del año natural.

2. Para el cómputo de la creación neta de empleo en supuestos de ejercicio de la actividad con anterioridad, se tendrán en consideración las siguientes reglas:

a) Se computará únicamente el personal que tenga su residencia habitual en Canarias de conformidad con lo previsto en el artículo 28 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. Podrá computarse el personal que no llegue a consolidar la residencia fiscal conforme a dichos criterios si su contratación se refiere a una actividad limitada en el tiempo o se extingue por circunstancias de producción o fuerza mayor, siempre y cuando durante el tiempo a computar o la mayoría de este haya permanecido físicamente en el ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria.

b) Se descontará el promedio anual de la plantilla situada en Canarias conforme a la letra anterior, correspondiente a la actividad o actividades anteriores desarrolladas en el ámbito geográfico de Canarias durante el ejercicio inmediatamente anterior al de inscripción de la entidad en el Registro Oficial de Entidades de la Zona Especial Canaria de los promedios anuales de plantilla de la entidad ZEC.

c) Únicamente se contabilizarán los trabajadores adscritos a la actividad o parte de la actividad sobre la que se considere que existe continuidad en su ejercicio.

d) No se tendrán en cuenta alteraciones anormales del promedio de empleo en el año o años anteriores a la inscripción mediante reducciones o traspasos del personal contratado.

Por tanto, en síntesis, la Circular del Consorcio señala que existirá preexistencia en la actividad, y ello con independencia de la instrumentación jurídica del traspaso, no solo cuando se haya ejercido la misma actividad por persona o entidad vinculada anteriormente, sino también cuando se produzca una continuidad en la explotación mediante la asunción de la mayoría cuantitativa y cualitativamente de los medios productivos de otro sujeto anterior, aunque este pudiera dedicarse a una actividad distinta. Dentro de estos supuestos de preexistencia o continuidad en la actividad cabe entender subsumidos aquellos en que se residencia en el sujeto inscrito en el ROZEC una fase de un ciclo mercantil que anteriormente se venía desarrollando de forma unitaria.

Ahora bien, la preexistencia de la actividad, según entiende la Circular, incluido el caso más controvertido de desagregación de un ciclo único, solo existirá cuando dicha actividad o parte de la misma se hubiese ejercido antes en Canarias, no existiendo tal preexistencia cuando una actividad desarrollada en otro territorio, aun español, se traslade en todo o en parte a Canarias. Dicho en otros términos, la Circular define la preexistencia como la preexistencia en Canarias, pese a que la ley no lo diga expresamente.

En este orden, el preámbulo de la Circular indica que el ejercicio de la misma actividad anteriormente debe entenderse en el ámbito territorial de Canarias, en primer lugar, porque el objetivo declarado de la ZEC, reflejado en el artículo 28 de la Ley 19/1994, es «promover la creación de empleo de calidad, el desarrollo económico y social del archipiélago y la diversificación de su estructura productiva» en las islas y, segundo, porque dicho artículo se refiere al principio de estanqueidad geográfica, acotando sus efectos, incluida la preexistencia de actividad, a su ámbito (Canarias). Además —dice dicho Preámbulo—, una interpretación distinta sería contraria al Código de Conducta sobre Fiscalidad de las Empresas (en su vigente versión, Resolución del Consejo y de los representantes de los Gobiernos de los Estados miembros, reunidos en el seno del Consejo, relativa a un código de conducta sobre la fiscalidad de las empresas revisado (2022/C 433/01, DOUE 15 de noviembre de 2022), al amparo del cual se enmarcó su autorización inicial y al cual continúa sujeto. El número 1 del apartado B.1. señala que uno de los indicadores de medidas fiscales perniciosas no compatibles con el código de conducta es aquel que «sólo se otorgan a no residentes». Igualmente sería incompatible con las reglas del Foro de Prácticas Fiscales Perjudiciales y la Acción 5 del Plan de Acción sobre Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios por idénticos motivos. En este sentido, —continúa diciendo el Preámbulo—, entender que toda actividad desarrollada (por la entidad o por entidades vinculadas) en cualquier parte del mundo da origen a una preexistencia –que limita su implantación y contribución al desarrollo social y económico de Canarias al crecimiento sobre el nivel actual de inversión y empleo a nivel mundial–, no es coherente con el texto de la ley y las autorizaciones comunitarias que dieron origen a la normativa actual ZEC.

Por otra parte, entender que el ejercicio de actividad con anterioridad se predica respecto de todo el territorio español, pero no al extranjero, sería como antes señaló contrario al Código de Conducta de fiscalidad empresarial. En conclusión, el preámbulo de la Circular sienta que el ámbito con respecto al cual se predica el «ejercicio de actividad con anterioridad» debe referirse, por tanto, a Canarias, en línea con la estanqueidad y el fin de contribución al desarrollo económico y social del archipiélago, siendo consistente con las respuestas y solicitudes de autorización de las autoridades españolas, en las que se señalaba que los empresarios ya instalados en el ámbito canario podrían acceder al régimen especial de darse los requisitos de creación de una entidad nueva e incremento de empleo e inversión con respecto al anterior. Es decir, el criterio histórico también respalda que el régimen de «ejercicio de actividad con anterioridad» se introdujo en la normativa con respecto a aquellas personas.

Una vez sentada que se entiende por preexistencia, la Circular aborda las consecuencias que se predican de ello. La Ley señala que, cuando se haya ejercido anteriormente la misma actividad bajo la misma o bajo otra titularidad, se exigirá una creación neta de 3 ó 5 empleos, según los casos, amén de la realización de la inversión mínima. Es decir, debe crearse empleo y realizarse una inversión a mayores de los existentes en la actividad preexistente. La Circular aclara cómo debe computarse esta creación neta de empleo, habida cuenta que esta fórmula de cálculo siempre ha generado dudas. Ahora bien, la Circular también añade que no bastará con esta creación neta (de empleo e inversión), sino que deberá cumplirse además con el requisito de contribución al progreso económico y fiscal de Canarias, cuya valoración se hará con discrecionalidad técnica por parte del Consejo Rector.

En este sentido, el preámbulo de la Circular dice que la solicitud de autorización original de la Zona Especial Canaria emitida por las autoridades comunitarias señalaba a este respecto que «asimismo, las autoridades españolas precisaron, por una parte, que la condición de inversión requiere una inversión «productiva» o «activa», [...] y no puede ser cumplida mediante una simple contribución o fusión». En otras palabras, cuando la persona solicitante o entidad vinculada ha «ejercido la actividad con anterioridad» en Canarias, la mera constitución de una entidad de nueva creación a través de una fusión o contribución, e incluso el crecimiento con respecto al empleo e inversión anterior al mínimo requerido en la ZEC, puede no ser suficiente para acceder al régimen especial.

Pues bien, como antes anticipamos, la solución que arbitra la Circular para estos casos de preexistencia (lo que resulta particularmente interesante, según entiendo, en los supuestos de desagregación del ciclo) consiste en acudir a la discrecionalidad técnica que compete al Consejo Rector del Consorcio en orden a valorar la contribución al progreso económico y social de Canarias de la actividad preexistente. En este sentido, la Circular indica que cuando se traslade o se transmita por cualquier título una actividad desarrollada con anterioridad en el ámbito geográfico de Canarias, por persona vinculada o no, a una entidad de la Zona Especial Canaria, no se autorizará la inscripción, salvo que la misma obedezca a un motivo suficiente, distinto al de aprovechar el régimen fiscal de la ZEC, acreditando una contribución al desarrollo social y económico de Canarias distinta o adicional a la que ya suponía la actividad desarrollada anteriormente, como la inversión en nuevas líneas o actividades de producción o servicios, la apertura de nuevos mercados, la introducción de mejoras tecnológicas e innovadoras significativas en los procesos de producción, el cambio de la estructura de la propiedad o corporativa, el crecimiento de la plantilla o cualesquiera otras que determine una contribución al desarrollo social y económico de Canarias, a la diversificación de su estructura productiva o a la creación de empleo de calidad, distintas o adicionales de la desarrollada con anterioridad, no bastando a estos efectos la mera creación y mantenimiento del mínimo empleo neto requerido legalmente.

(Particularmente, me parece que la Circular pudiera pecar de cierta incongruencia o, cuando menos, imprecisión. Así, por un lado, dice que "*la mera creación y mantenimiento del mínimo empleo neto requerido legalmente no será considerada justificación y contribución suficiente a los efectos"* de acceder al régimen especial. Sin embargo, luego enumera como uno de los motivos suficientes que acreditaría una contribución al desarrollo social y económico de Canarias distinta o adicional a la que ya suponía la actividad desarrollada anteriormente, *"el crecimiento de la plantilla*". En consecuencia, habrá que entender que la Circular está pensado en un incremento de la plantilla significativamente superior al mínimo exigido por la ley, lo cual solo se explicaría por la introducción de cambios cualitativos adicionales al mero traslado).

La Circular no parece distinguir expresamente si, en el caso de preexistencia que suponga la desagregación de un ciclo único, este último responde o no a una actividad autorizable. Como tampoco parece distinguir si la preexistencia supone tal desagregación o no. Ni tampoco si la misma actividad se ejercía por la misma persona o por otra vinculada.

Así las cosas, las ideas que surgen son las siguientes:

- En un caso de preexistencia (que lleva ínsito consigo "en Canarias") donde se traslade toda la actividad (todo el ciclo mercantil) que ya se venía desarrollando a sujeto inscrito en el ROZEC, no basta con la inversión y la creación de empleo en términos netos, sino que existirá una potestad de discrecionalidad técnica por parte la ZEC a la hora de otorgar la autorización. En el caso de una actividad, de las del Anexo de las autorizables, que se venía desarrollando en Canarias y que, en un momento dado, se decide residenciar en su sujeto de nueva creación en la ZEC, normalmente se venía entendiendo por la literatura científica que bastaba con la inversión mínima y la creación neta de empleo, sin ninguna otra consideración adicional. El Anexo de la Ley 19/1994 recoge el listado de actividades poco implantadas en Canarias. Ahora bien, "poco implantadas" no significa "nada implantadas. Del mismo modo que un sujeto puede crear una entidad para desarrollar una actividad poco implantada en Canarias e inscribirla en la ZEC, otro sujeto que venía desarrollando esa misma actividad sin beneficiarse del régimen especial puede decidir en un momento dado trasladar la misma (la actividad) a una entidad constituida en la ZEC, con la condición de que esta realice una inversión mínima adicional y una creación de empleo mínimo en términos netos en comparación de la situación anterior. Lo novedoso de esta Circular, pues, es que da a entender que, en este escenario de preexistencia, no bastará con la inversión o creación de empleo en términos netos, sino que el Consejo Rector podrá valorar la contribución al progreso de Canarias que tal traslado comporta.

(El ejercicio de esta potestad de discrecionalidad técnica por parte del Consejo Rector, que podría negar la autorización pese a cumplirse con las exigencias que contempla la ley en orden a la inversión y el empleo, es objeto de discusión por parte de algunos autores. Vid, Sánchez Blázquez, Víctor Manuel. El control jurisdiccional de las resoluciones denegatorias de la autorización del Consorcio de la Zona Especial Canarias. Revista de Hacienda Canaria nº 58).

- Para los casos de preexistencia que supongan de facto la desagregación de un ciclo mercantil que venía desarrollando desde el principio hasta el fin en Canarias, de manera que una fase de ese ciclo se separa para situarla en el sujeto ZEC, la solución que ofrece la Circular es la misma. Podrá autorizarse si, además de la inversión y creación de empleo neta, el Consejo Rector considera que se acredita una contribución al desarrollo social y económico de Canarias distinta o adicional a la que ya suponía la actividad desarrollada anteriormente, sin que a estos efectos haga distingos respecto a si la preexistencia supone desagregación o no.

La Circular tampoco parece efectuar diferenciación respecto a si el ciclo que se desagrega corresponde a una actividad autorizable o no. Este último aspecto, en mi opinión, presenta muchas aristas y aconseja fuertes prevenciones. Piénsese, por ejemplo, en una actividad turística (no autorizable) que se venía desarrollando en Canarias de la que se desagrega una fase, por poner el caso, la central de gestión de reservas (supongamos que autorizable) para situarla en un sujeto que pretende inscribirse en la ZEC. Pues bien, la Circular parece dar a entender que la inscripción de esta última sería autorizable siempre que, en el ejercicio de su discrecionalidad técnica, el Consejo Rector considerara que lleva consigo la inversión en nuevas líneas o actividades de producción o servicios, la apertura de nuevos mercados, la introducción de mejoras tecnológicas e innovadoras significativas en los procesos de producción etc., en los términos que enumera ejemplificativamente la Circular.

- Por último, la Circular define la preexistencia de la actividad a los efectos de la valoración de su necesaria contribución al progreso económico y social de Canarias, de manera no solo subjetiva, sino también objetiva, es decir, con independencia de que dicha actividad se haya ejercido, bien por el mismo sujeto que se inscribe en la ZEC o por otro vinculado con el mismo, bien por sujeto independiente.

El supuesto donde el mismo sujeto inserto en la ZEC u otro vinculado con este sea quien antes desarrollaba la actividad es aquel donde la inserción en la ZEC presenta el riesgo de realizarse por puros motivos fiscales, ajenos a la finalidad del incentivo. Sin embargo, cuando hay un trasvase de actividad entre sujetos independientes, por ejemplo, compra de un establecimiento que ha cerrado o que hubiese cerrado de no ser objeto de la operación, el riesgo fiscal de la preexistencia no parece tan claro, antes lo contrario. Sin embargo, la Circular parece calificar esta situación como de preexistencia y someterla a la misma cautela de

discrecionalidad técnica por cuanto expresamente refiere su ámbito de aplicación "con independencia de las variaciones precisas de su titularidad", entendiendo que no contribuyen al desarrollo económico y social de Canarias por no adecuarse a la finalidad de la ZEC y, en consecuencia, no podrá autorizarse la inscripción en el ROZEC sino en las condiciones antes enunciadas, "las entidades cuya creación se limite a trasladar o transmitir por cualquier título, una actividad desarrollada con anterioridad en el ámbito geográfico de Canarias, **por persona vinculada o no**, a una entidad de la Zona Especial Canaria".

Siguiendo el razonamiento anterior en cuanto a la preexistencia, la sucesión en la actividad, aun entre independientes, habría que tener consecuencias, no solo en cuanto a la discrecionalidad técnica, sino también respecto a la inversión mínima y a la creación de empleo neto. Incluso en el escenario de que el transmitente hubiese cerrado el establecimiento de no operar la sucesión, al sucesor no le bastaría con asumir las inversiones y la plantilla del primero, sino que tendría que existir un incremento en términos netos, toda vez que la Circular no parece excluir este supuesto de la situación de preexistencia ni de sus consecuencias.

(Podemos recordar que en nº 58 de la Revista reseñamos a la DGT en ConsultaV0294-22, de fecha 16/02/2022, donde el Centro Directivo interpretó que Los trabajadores recibidos en una sucesión de empresa en los términos de la legislación la laboral sí computan para el mantenimiento del empleo. En nuestros comentarios añadíamos que, no obstante, la incorporación de nuevos trabajadores derivada de la subrogación, con asunción de las obligaciones existentes por el nuevo empleador, no podría considerarse como creación de empleo, lo que implica que el nuevo empleador no pueda computar los nuevos trabajadores incorporados por cesión o subrogación como un incremento de la plantilla media respecto de la inicial, como así ha tenido la oportunidad de indicar reiteradamente el Centro Directivo para otros incentivos ligados a la creación de empleo (entre otras, en las consultas 1134-00, V0434-2007 y V2053-10).

Pasando a otro aspecto de la Circular, el preámbulo de la misma también se manifiesto a que la aplicación del mencionado requisito de creación y de mantenimiento de empleo en el marco del ejercicio previo de las actividades ha suscitado un número creciente de dudas, de ahí la necesidad de establecer criterios que faciliten dicha aplicación en el marco de la seguridad jurídica y las competencias de autorización, supervisión y control del Consorcio de la Zona Especial Canaria. Estos criterios se fijan en el apartado cuarto de la Circular. En síntesis, para el cómputo de la creación neta de empleos se descontará el promedio anual de la plantilla situada en Canarias correspondiente a la actividad o actividades anteriores desarrolladas en el ámbito geográfico de Canarias durante el ejercicio inmediatamente anterior al de inscripción de la entidad en el ROZEC de los promedios anuales de plantilla de la entidad ZEC. Únicamente se contabilizarán los trabajadores adscritos a la actividad o parte de la actividad sobre la que se considere que existe continuidad en su ejercicio.

Finalmente, nos referiremos a un último aspecto. Como apoyo competencial para la emisión de los criterios anteriores, en el preámbulo de la Circular se alude a que la Zona Especial Canaria se creó con una normativa marcadamente flexible y unos requisitos muy generales para garantizar su efectividad mediante la adaptación evolutiva de su aplicación. Este es el fin —se dice— que precisamente justifica la creación del Consorcio de la ZEC, de forma que una autoridad especializada, mediante criterios técnicos, aplique la norma con referencia a la enorme casuística y la evolución económica, teniendo siempre como referencia la contribución al desarrollo social y económico de Canarias. En ese sentido se pronuncia el preámbulo de la Ley 19/1994, señalando la correlación entre la tutela y control de un Consorcio configurado como Organismo público, y el elevado nivel de flexibilidad que se introduce en los aspectos formales y materiales de la Zona Especial Canaria. En idéntico sentido, se alude a un informe de la Dirección General de Tributos de 26 de abril de 2006 el cual dispone que el sistema de la Ley 19/1994 establece «un reparto de atribuciones y desempeño de funciones que permiten que todas las cuestiones dudosas que resulten de los expedientes sean resueltas por el Consorcio, fin para que se crea». El artículo 37.4, y las letras h) y k) del artículo 38 de la Ley 19/1994 establecen que corresponde al Consejo Rector de la Zona Especial Canaria dictar las instrucciones sobre el funcionamiento de la Zona Especial Canaria, desarrollar el funcionamiento de la Zona Especial Canaria en las competencias que tenga atribuidas, así como emitir y hacer públicos cuantos informes le sean solicitados.

Como decimos, en el Preámbulo de la Circular se alude a un Informe de la DGT de 2006 donde el Centro Directivo vendría a señalar que corresponde al Consorcio dirimir "las cuestiones dudosas que resulten de los expedientes". Asimismo, se menciona el art. 37.4 de la Ley 19/1994 (que alude a que el Consorcio asesorará al Gobierno de la Nación, al Ministro de Hacienda y al Gobierno de Canarias, a petición de los mismos o a iniciativa propia, en materia de la ZEC), así como las competencias del Consejo Rector recogidas en las letras h) *(dictar las instrucciones sobre el funcionamiento de la Zona Especial Canaria en aquellos aspectos en que tenga atribuida dicha competencia, así como las que exijan el desarrollo y ejecución de las normas contenidas en la Ley, sin perjuicio de las competencias de otros órganos, en relación con las cuestiones de procedimiento relativas al Registro Oficial de Entidades de la Zona Especial Canaria)* y k) (*emitir y hacer públicos cuantos informes se le soliciten en relación con las materias de su competencia, especialmente en lo referente al fomento del empleo de calidad asociado a la Zona Especial Canaria*) del artículo 38 de la Ley 19/1994.

Según entendemos, el Informe de la DGT de 2006 al que alude el preámbulo de la Circular se refiere a cuestiones dudosas que se planteen sobre expedientes concretos, más que a la emisión de criterios generales y abstractos para la aplicación del régimen especial. Por ello pensamos que, en puridad, es solo la letra h) del art. 38 de la Ley 19/1994, referente a la posibilidad de dictar instrucciones sobre el funcionamiento de la ZEC —más que la letra k) del

mismo artículo (informes solicitados) o el art. 37.4 (asesoramiento)—la que avalaría la posibilidad de emitir este tipo de circulares que ahora nos ocupa. Pues bien, la misma letra h) precisa que esta facultad del Consorcio se predica "sin perjuicio de las competencias de otros órganos". Es por esto que, en principio, no parece que cupiera desconocer la competencia de la DGT para dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias conforme al artículo 12 de la LGT (y mucho menos para contestar consultas tributarias). También cabe plantearse si los criterios emanados de estas Circulares habrían de ser de obligado cumplimiento para los órganos encargados de la aplicación de los tributos. A este respecto cabe recordar que el carácter vinculante, amén del Ministro de Hacienda y de la doctrina del TEAC, únicamente se predica respecto de los órganos encargados de la contestación de consultas escritas a que se refiere el art. 88 de la LGT.

En cualquier caso, y sin perjuicio de las cuestiones anteriores, lo que sí parece claro es que el Consejo Rector del Consorcio de la ZEC utilizará criterios de discrecionalidad técnica, amparados estos por la necesidad de verificar la contribución al progreso económico y social de Canarias que le impone la ley, para autorizar o no actividades preexistentes, entendidas estas como la anteriormente desarrolladas en Canarias en los términos definidos en la Circular. Esto significa que será necesario que en la Memoria se cumpla con la previsión de informar expresamente de la preexistencia de la actividad, para que el Consejo Rector pueda tomar su decisión de manera no viciada y con todo el conocimiento de causa. Por tanto, si no se informa de la preexistencia y, más en concreto, de que se pretende la desagregación de una fase de un ciclo mercantil único que antes venía desarrollándose en Canarias, habrá que entender que se ha incumplido la obligación legal vulnerándose el requisito de inserción en el ámbito subjetivo de la ZEC consistente en respetar el carácter vinculante de la Memoria. La resolución del TEAC que ahora reseñamos (resolución de 19 de julio de 2024, recaída en recurso de alzada, 00-03521-2023) así lo parece entender.

TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CANARIAS

ZEC. Requisitos de inserción en el ámbito subjetivo. La falta de cumplimiento en plazo impide la aplicación del régimen en los ejercicios de cumplimiento tardío, sino se ha solicitado a la Consorcio la suspensión.

- Reclamación 35-01156-2023, de fecha 30 de agosto de 2024. Sala de Las Palmas. Primera instancia general.

La reclamante defiende que, en caso de corroborarse el incumplimiento de los compromisos de creación y mantenimiento de empleo y/o de inversión mínima en

el plazo de 6 meses y 2 años previstos en el art. 31 de la Ley 19/1994, no se traslada el incumplimiento a los ejercicios siguientes. Dicha conclusión del sujeto pasivo se apoyaría en lo dispuesto en el artículo 52 de la Ley 19/1994 cuando señala que:

"El incumplimiento de cualquiera de los requisitos previstos en el artículo 31 de esta Ley 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 establecidos en el presente título. En el caso del Impuesto sobre Sociedades, esta pérdida surtirá efectos en el período impositivo en que dicho incumplimiento se produzca ...".

El reclamante sostiene que los requisitos de inserción no son constitutivos, haciendo referencia a la consulta de la Dirección General de Tributos V2664-16, de 14/06/2016.

En esa línea la reclamante argumenta que los efectos del incumplimiento en un específico ejercicio no han de ser trasladados a ejercicios posteriores. Se defiende que la única autoridad competente para retirar la condición de entidad ZEC y cancelar el registro en el ROEZEC es el Consorcio de la ZEC.

Asimismo, se señala que la falta de comunicación formal al Consorcio de la ZEC de acogimiento al régimen de suspensión no puede determinar la posibilidad o imposibilidad de aplicar los beneficios fiscales de la ZEC para el resto de la vida de la entidad, rebatiéndose el planteamiento de la Inspección en defensa de la articulación, en dos fases, de los compromisos del régimen ZEC.

En definitiva, se considera que cualquier entidad ZEC siempre puede, previo cumplimiento de los compromisos, rehabilitar su régimen, inadmitiendo una expulsión definitiva del régimen, competencia que estaría reservada al Consorcio de la ZEC.

Así pues, el supuesto ante el que se enfrenta el Tribunal es aquel en que, encontrándonos en un supuesto en que el obligado tributario no cumplió los

compromisos/requisitos en el plazo establecido por el artículo 31 de la Ley 19/1994 (en este caso, en concreto el requisito de creación neta de empleo, en los seis primeros meses posteriores a la notificación de la inscripción), ni solicitó al Consorcio de la ZEC la suspensión del cómputo de dicho plazo (suspensión que hubiera llevado aparejada la no aplicación del tipo del 4% en el Impuesto sobre Sociedades), habiendo disfrutado del referido tipo reducido, de manera inadecuada e improcedente, desde la inscripción hasta la ejercicio objeto de inspección. Corresponde valorar, pues, si el alegado cumplimiento tardío de dicho requisito, unido a la inexistencia de una expulsión formal del régimen por parte del Consorcio, posibilitaría en dichos ejercicios el disfrute del régimen ZEC.

Pues bien, en este escenario, el Tribunal destaca un dato, en su opinión, en absoluto baladí, cual es que la entidad ha disfrutado indebidamente durante muchos ejercicios (en concreto ocho) del régimen ZEC y, por ende, del tipo reducido del 4%, produciendo un importante menoscabo en las arcas públicas. Por ello, sin necesidad de entrar a teorizar sobre la existencia o no de dos fases concatenadas en lo que hace a los requisitos para el disfrute del régimen de la ZEC, aunque sea indiscutible la necesaria creación de empleo y el posterior mantenimiento del mismo, a juicio de esta Sala la admisión del planteamiento de la reclamante en supuestos como el presente vaciaría de contenido la previsión legal del artículo 31 de la Ley 19/1994, dejando al albur del contribuyente el cumplimiento temporal de los requisitos y, lo que sería realmente preocupante, permitiendo un disfrute indebido (como en este caso ha sucedido) de un potentísimo beneficio fiscal, con la consiguiente elusión tributaria. En este sentido, como razonadamente explica el acuerdo de liquidación: "si se admitiera la postura de las alegaciones carecería de relevancia alguna la fijación por Ley del plazo inicial de 6 meses, ya que desde ese punto de vista bastaría con crear los puestos de trabajo en cualquier momento a posteriori para supuestamente habilitar el incentivo fiscal ZEC a partir de ese instante (…). es posible solicitar al Consorcio de la ZEC la suspensión del cómputo de los 6 meses para crear empleo y a condición, en este ínterin, de no aplicar el tipo del 4% en el Impuesto sobre Sociedades".

Y para finalizar, en lo que hace a la interpretación de la consulta de la Dirección General de Tributos reivindicada por la actora, la Sala hace suyo el coherente análisis recogido en el acuerdo liquidatorio, en base al cual

incumplimientos palmarios como el aquí analizado no pueden salvarse de manera tardía (ocho años después en este caso), cuando el contribuyente decida (sin aviso previo alguno al Consorcio de la ZEC) que ha llegado el momento de cumplir con uno de los requisitos básicos del régimen ZEC, el cual debió de cumplirse (en nuestro supuesto creando empleo) con muchos años de antelación.

Comentario:

Esta resolución aborda uno de los aspectos más controvertidos en la ZEC.

El TEAR confirma la interpretación de la Inspección en orden que, de no cumplirse los requisitos que sienta el art. 31 de la Ley 19/1994 en el plazo que sienta la ley (6 meses para la creación de empleo y 2 años para la inversión), no cabrá ya aplicar el régimen en los períodos siguientes en que sí se cumplan los mismos, sin haber solicitado antes al Consorcio la suspensión, toda vez que, de ser así, supondría tanto como tener el plazo legal como no puesto.

Particularmente, considero que también es oportuno destacar que el art. 31 de la Ley 19/1994 se rubrica como "ámbito subjetivo de la ZEC" y comienza diciendo que "son entidades de la Zona Especial Canaria las personas jurídicas y sucursales que, reuniendo los requisitos enumerados en el apartado siguiente, sean inscritas en el Registro Oficial de Entidades de la Zona Especial Canaria". Estas expresiones son suficientemente expresivas de que la observancia de tales requisitos, alguno de los cuales son de cumplimiento diferido en un determinado plazo (la inversión y el empleo) lo son desde el punto de vista subjetivo, esto es, para la inserción en el régimen o, lo que es lo mismo, para llegar ser entidad ZEC, lo que supone un carácter constitutivo no subsanable arbitrariamente en el cualquier momento ulterior.

Hemos de destacar asimismo que, de dar pábulo a un cumplimiento tardío a los requisitos constitutivos o de inserción, se estaría desconociendo además de forma palmaria el mecanismo que nuestro ordenamiento jurídico prevé para que pueda solventarse la situación de incumplimiento de los requisitos, dentro la cual puede incluirse aquella en que, llegado en plazo legal previsto, no pueda darse cumplimiento a lo ordenado por la ley. Nos referimos a la suspensión. En este orden el art. 48.4 del RD 1758/2007 señala que: *Las entidades de la Zona Especial Canaria deberán notificar al Consejo Rector que no han aplicado los beneficios fiscales previstos en el título V, capítulo III, sección 2.ª, de la Ley 19/1994, de 6 de julio, cuando no hayan podido dar cumplimiento a los requisitos exigidos por el artículo 31 de dicha ley.*

En definitiva, el art. 52 de la Ley 19/1994 cuando señala que el incumplimiento de cualquiera de los requisitos previstos en el artículo 31 de esta Ley determinará la pérdida del

derecho al disfrute de los beneficios fiscales en el período impositivo en que dicho incumplimiento se produzca, parte del presupuesto de que la entidad ha llegado a ser una entidad ZEC. En caso contrario, lógicamente, de no haberse cumplido los requisitos subjetivos de inserción, no se habrá llegado a ser entidad ZEC y habría que tramitar una nueva solicitud.

ZEC. Trading comercial.

- Reclamación nº 35-01254-2023, de fecha 27 de junio de 2024. Sala de Las Palmas. Primera instancia general.

La reclamante defiende que nos encontramos ante una actividad económica, comercio al por mayor de pescado mediante operaciones triangulares o de trading, apta para acogerse y disfrutar de las ventajas fiscales de la ZEC, circunstancia que habría sido corroborada por los técnicos del Consorcio de la ZEC durante el proceso de inscripción. En esa misma línea entiende la actora que la aptitud de las operaciones triangulares en relación al régimen de la ZEC se ha defendido por el Consorcio desde la creación de este régimen especial en el año 2000, que dicho planteamiento era admitido por la AEAT, y que la única circunstancia determinante del cambió de criterio aplicado por la Inspección de los Tributos ha sido el informe de la Dirección General de Tributos de fecha 21/06/2021.

Asimismo, se expone que el Parlamento de Canarias ha reaccionado frente al proceder inspector en relación a las operaciones triangulares, lo cual ha dado lugar, en base a lo establecido en la disposición final séptima de la Ley 31/2022, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023, a una nueva redacción del artículo 44.1.a) de la Ley 19/1994, que admite, cumpliéndose determinados requisitos, que las operaciones triangulares puedan acogerse al régimen ZEC.

Además de señalar que con su actuación se ha contribuido al desarrollo económico y social de Canarias, mediante la generación de empleo y la realización de inversiones. La nueva interpretación de la Inspección de los Tributos, al exigir que la mercancía transmitida pase por Canarias en las operaciones triangulares, según la entidad generaría una paradoja, al sí admitirse la aplicación del tipo del 4 % para las actividades de prestación de servicios de intermediación comercial de mercancías que no circulan físicamente por el archipiélago.

Por otro lado, se acusa al órgano administrativo actuante de que su nueva interpretación contravendría el derecho de la Unión Europea, en lo referido a la libertad de circulación de mercancías, por restringir la libertad de tránsito al establecer unas barreras al desarrollo del comercio mayorista por parte de empresas canarias.

El TEAR resuelve que no hay discusión alguna respecto del hecho de que la actividad de comercio triangular desarrollada por la entidad se corresponde o encaja dentro de las operaciones recogidas en la letra a) del artículo 44.1, esto es, con transmisiones de bienes muebles corporales. Sin embargo, dichas transmisiones, cuestión no controvertida, no se realizan en el ámbito geográfico de la ZEC, toda vez que no se cumple con el siguiente requisito: "Se considerarán efectuadas en el ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria las transmisiones de bienes corporales cuando la puesta a disposición del adquirente se realice en dicho ámbito o se inicie desde él la expedición o transporte necesario para dicha puesta a disposición".

Conviene recordar —dice el TEAR— que el trading comercial no equivale a la intermediación en el comercio, diferenciándose dicha intermediación (prestación de servicios), en que el intermediario (a diferencia de lo que sucede en nuestro caso) no llega a adquirir la propiedad de las mercancías. Sin embargo, en el trading la empresa que organiza la operación sí que compra y vende, haciéndolas suyas (traditio), las correspondientes mercancías. En este caso, la reclamante desarrolla operaciones de compraventa de bienes muebles mediante el uso de tecnologías de la información y las telecomunicaciones (con medios propios situados en el ámbito de la Zona Especial Canaria). Dicha actividad de compraventa requiere, según la normativa tributaria de aplicación (artículo 44.1.a) de la Ley 19/1994) y el criterio de la Dirección General de Tributos (informe de 11 de noviembre de 2020), su realización en el ámbito geográfico de la ZEC de acuerdo con la regla legal antes citada.

Tampoco comparte el alegato del reclamante en orden a que el informe de la Dirección General de Tributos de10 de noviembre de 2020, constituya un cambio de

criterio administrativo que indebidamente retrotraiga sus efectos a los ejercicios anteriores, en los cuales hubiera asentado un criterio distinto.

El TEAR también señala que no debe confundirse la inexistencia de actuaciones pasadas que afrontasen la cuestión que ahora nos ocupa con la aceptación de la postura defendida por la actora.

El TEAR viene a indicar que ni las facultades de la Inspección ni el informe de la DGT no colisionan con las facultades del Consejo Rector de la ZEC, cuyas competencias son diametralmente diferentes sin que tampoco, en el contexto analizado, quepa apreciarse vulneración de la doctrina de los actos propios, en conexión con los principios de buena fe y confianza legítima, tratándose de organismos tan diferenciados y con facultades y funciones dispares.

El TEAR alude a la sentencia del TSJ de Canarias, 356/2022, de 16/06/2022, procedimiento 522/2021, en supuesto análogo al que aquí nos ocupa, en el que también se argumentaba la vulneración de los principios de confianza legítima y de seguridad jurídica, sin acoger esta pretensión. Criterio reiterado por el Tribunal Superior de Justicia de Canarias en sus sentencias 215/2023, de 26/05/2023 y 471/2023, de 04/12/2023 (cuando ya había entrado en vigor, desde el 01/01/2023, la nueva redacción del artículo 44.1 invocada por la reclamante).

Comentario:

Nos remitimos a los nº 58 y 59 de la Revista, donde el TEAR resolvió de la misma forma. Es interesante de esta resolución que el TEAR se remite a recientes sentencias del TSJ en el mismo sentido.

No puede considerarse que, en modo alguno, la reforma operada en el art. 42 y en el art. 44 de Ley 19/1994 efectuada por Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023, para dar cabida en la BI ZEC a las operaciones de trading comercial (entrega de bienes), tenga carácter aclaratorio, habida cuenta que introduce ex novo importantes condicionantes sustantivos.

CRITERIOS JURISPRUDENCIALES RELATIVOS AL SISTEMA TRIBUTARIO CANARIO
(agosto 2024 – enero 2025)

DIEGO LÓPEZ TEJERA

Del Cuerpo Superior de Administradores de la Comunidad Autónoma de Canarias, Escala de Administradores Tributarios

LEY GENERAL TRIBUTARIA

PROCEDIMIENTOS DE REVISIÓN. RECLAMACIÓN ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA: AUNQUE SE HAYA INTERPUESTO RECURSO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO CONTRA LA DESESTIMACIÓN PRESUNTA POR SILENCIO ADMINISTRATIVO DE LA RECLAMACIÓN ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO, EL ÓRGANO REVISOR PUEDE DICTAR RESOLUCIÓN EXPRESA FUERA DEL PLAZO LEGAL DECLARANDO LA INADMISIBILIDAD DE LA RECLAMACIÓN POR EXTEMPORÁNEA SIN QUE POR ELLO INCURRA EN "REFORMATIO IN PEIUS" (TS, SENTENCIA 09.10.2024, RECURSO Nº. 1628/2023; PONENTE: MARÍA DE LA ESPERANZA CÓRDOBA CASTROVERDE)

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

RIC CANARIAS. MATERIALIZACIÓN EN SUSCRIPCIÓN DE DEUDA PÚBLICA CANARIA O ALGUNO DE LOS VALORES A LOS QUE SE REFIERE EL ART. 27.8.4.D): NO RESULTA EXIGIBLE LA PERMANENCIA EN EL EJERCICIO DE LA ACTIVIDAD ECONÓMICA EN CANARIAS, DURANTE LA FASE DE MANTENIMIENTO DE LA INVERSIÓN DE CINCO AÑOS ININTERRUMPIDOS (TS, SENTENCIA 23.12.24, RECURSO Nº. 2870/2023; PONENTE: FRANCISCO JOSÉ NAVARRO SANCHÍS).

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. DEDUCCIÓN POR INVERSIONES EN PRODUCCIONES CINEMATOGRÁFICAS. CONCEPTO DE COPRODUCTOR CINEMATOGRÁFICO. NO RESULTA POSIBLE ESTABLECER CATEGORÍAS JURÍDICAS AUTÓNOMAS EN EL DERECHO TRIBUTARIO, FRENTE AL PRINCIPIO DE UNIDAD DEL ORDENAMIENTO JURÍDICO, SALVO QUE ASÍ SE HAGA POR UNA NORMA CONCRETA Y ESTÉ JUSTIFICADO EN ATENCIÓN A LOS FINES PERSEGUIDOS

(AN, SENTENCIA 29.01.2025, RECURSO Nº. 605/2020, PONENTE: JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA)[1]

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. RENDIMIENTOS DEL CAPITAL MOBILIARIO PROCEDENTES DE LAS COMUNIDADES DE AGUAS: LA LEY 8/2028 NO ES SOLO INTERPRETATIVA SINO MODIFICATIVA Y SOLO RESULTA APLICABLE A LOS EJERCICIOS POSTERIORES A SU ENTRADA EN VIGOR; EN LOS EJERCICIOS ANTERIORES DEBÍA TRIBUTAR COMO RENDIMIENTO DEL CAPITAL MOBILIARIO POR LA PARTICIPACIÓN EN FONDOS PROPIOS DE CUALQUIER TIPO DE ENTIDAD (TSJC, SALA DE SANTA CRUZ DE TENERIFE, SENTENCIA 29.10.2024, RECURSO Nº. 14/2024, PONENTE: PEDRO HERNÁNDEZ CORDOBÉS)

IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO

IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO. BASE IMPONIBLE: EN LA ACTIVIDAD PRINCIPAL DE VENTA DE VEHÍCULOS, LA PRESTACIÓN DEL SERVICIO DE MATRICULACIÓN DE LOS VEHÍCULOS VENDIDOS, DEBE ENTENDERSE COMO UNA PRESTACIÓN ACCESORIA DE LA PRINCIPAL DE ENTREGA DEL VEHÍCULO; PERO LOS SERVICIOS DE EXTENSIÓN DE LA GARANTÍA DEL FABRICANTE SON UNA PRESTACIÓN INDEPENDIENTE QUE DEBE TRIBUTAR AL TIPO GENERAL. DEDUCCIONES: LA ACTIVIDAD DE MEDIACIÓN FINANCIERA QUE PRESTA LA CONCESIONARIA DE VEHÍCULOS CONSTITUYE UNA ACTIVIDAD DIFERENCIADA A EFECTOS DE APLICARLE EL RÉGIMEN DE DEDUCCIONES (TS, SENTENCIA 20.12.2024, RECURSO Nº. 826/2023; PONENTE: FRANCISCO JOSÉ NAVARRO SANCHÍS).

IMPUESTOS PROPIOS DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CANARIAS

IMPUESTO SOBRE COMBUSTIBLES DERIVADOS DEL PETRÓLEO. DEVOLUCIÓN PARCIAL DEL IMPUESTO A LOS TRANSPORTISTAS: LOS VEHÍCULOS SIN ITV NO SON VEHÍCULOS APTOS PARA CIRCULAR POR VÍAS Y TERRENOS PÚBLICOS, Y NO PUEDEN BENEFICIARSE DE LA DEVOLUCIÓN (TSJC, SALA DE SANTA CRUZ DE TENERIFE, SENTENCIA 25.10.2024, RECURSO Nº. 217/2023, PONENTE: MARÍA DEL PILAR ALONSO SOTORRÍO)

TRIBUTOS CEDIDOS A LA COMUNIDAD AUTÓNOMA

IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO. LÍMITE MÁXIMO DE TRIBUTACIÓN CONJUNTA IRPF/IP: LA VIVIENDA HABITUAL, COMO ELEMENTO PATRIMONIAL PRODUCTIVO QUE POR SU

[1] Aunque esta sentencia de la Audiencia Nacional no venga referida a los incentivos fiscales del REF, se incluye la misma en este apartado por su relevancia.

NATURALEZA ES SUSCEPTIBLE DE GENERAR RENDIMIENTOS EN EL IRPF, AUNQUE NO LOS GENERE EN EL PERIODO DE LIQUIDACIÓN, DEBE INCLUIRSE EN EL CÁLCULO DEL CITADO LÍMITE DE TRIBUTACIÓN, PUES EL PRECEPTO NO ATIENDE A LA EFECTIVA OBTENCIÓN DE RENTAS, SIN QUE SEA APLICABLE LA DOCTRINA JURISPRUDENCIAL RELATIVA A LAS OBRAS DE ARTE (TS, SENTENCIA 11.11.2024, RECURSO Nº. 2037/2023; PONENTE: MARÍA DE LA ESPERANZA CÓRDOBA CASTROVERDE).

LEY GENERAL TRIBUTARIA

PROCEDIMIENTOS DE REVISIÓN. RECLAMACIÓN ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA: AUNQUE SE HAYA INTERPUESTO RECURSO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO CONTRA LA DESESTIMACIÓN PRESUNTA POR SILENCIO ADMINISTRATIVO DE LA RECLAMACIÓN ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO, EL ÓRGANO REVISOR PUEDE DICTAR RESOLUCIÓN EXPRESA FUERA DEL PLAZO LEGAL DECLARANDO LA INADMISIBILIDAD DE LA RECLAMACIÓN POR EXTEMPORÁNEA SIN QUE POR ELLO INCURRA EN "REFORMATIO IN PEIUS" (TS, SENTENCIA 09.10.2024, RECURSO Nº. 1628/2023; PONENTE: MARÍA DE LA ESPERANZA CÓRDOBA CASTROVERDE)

FJ 3º.- Criterio interpretativo de la Sala.

1. La cuestión que suscita el presente recurso de casación se contrae, tal como expone el auto de admisión, a determinar los efectos del silencio administrativo negativo por la superación del plazo máximo previsto por ley para la resolución de un recurso y a dilucidar si le está permitido al órgano administrativo competente resolver de forma extemporánea declarando la inadmisibilidad del recurso, así como a las facultades del juez cuando se ha sometido a revisión contencioso-administrativa la desestimación presunta y posteriormente ha recaído resolución de inadmisibilidad a la que se amplía el recurso.

Justifica el auto de admisión el interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, en tres consideraciones. En primer término, en que de forma frecuente los órganos revisores agotan el plazo máximo para resolver las reclamaciones, por lo que la situación acaecida en esta litis es susceptible de presentarse a menudo, siempre que el recurrente haga uso de la posibilidad de esgrimir una resolución presunta para acudir a la vía judicial, sin conocer al interponerlo si el órgano administrativo va a apreciar ulteriormente una causa de inadmisibilidad en su reclamación. En segundo lugar, en la existencia de sentencias de la Audiencia Nacional en las que se admite la posibilidad de entender subsanado

el vicio de extemporaneidad cometido con ocasión de la formulación de un recurso de reposición en atención a la actuación posterior de la administración [SAN de 1 de octubre de 2009, dictada en el recurso 83/2006 (ECLI:ES:AN:2009:4696)]. Y, por último, en que no existe un pronunciamiento de esta Sala en la que se clarifique la concreta cuestión formulada, en la que se plantean problemas relacionados con los efectos del silencio administrativo negativo y con el alcance de la *reformatio in peius*.

2. **La Sala de instancia** en su sentencia confirma la posibilidad legal de declarar la inadmisibilidad de la reclamación, una vez producida la desestimación presunta y recurrida ésta en vía judicial, y reputa conforme a derecho, asimismo, el sentido de la decisión, al comprobar que, en efecto, se había superado el plazo de un mes al formular la reclamación.

Por su parte, la recurrente considera que la interpretación contenida en la sentencia impugnada en casación no resulta ajustada a Derecho por cuanto desconoce la finalidad que inspira la figura del silencio negativo como garantía en pro del administrado ante la inactividad de la Administración, incurriendo en un supuesto de *reformatio in peius*. Recuerda que la doctrina y la jurisprudencia son unánimes en cuanto a la configuración del silencio negativo como una ficción legal en beneficio del administrado. Sostiene que, a pesar de haber visto desestimada inicialmente, por la Agencia Tributaria, su solicitud de devolución del IRNR, el haber obtenido una decisión de inadmisión posterior a la desestimación presunta recurrida en vía judicial habría impedido el análisis del fondo del asunto que determinó la denegación de la devolución, lo que, en definitiva, le priva de una oportunidad con la que legítimamente contaba al interponer el recurso contencioso- administrativo.

En esencia, defiende que, una vez que el TEAC incumple el plazo máximo de resolución establecido en el art. 240.1 LGT y el administrado ya ha ejercido su derecho a impugnar la desestimación presunta por silencio administrativo negativo, no cabe por parte del órgano revisor económico-administrativo la emisión de una resolución declarando la inadmisibilidad de la reclamación. Si actúa de esa forma, esto es, resolviendo de forma extemporánea una reclamación, declarando su inadmisibilidad, habiéndose obtenido con carácter previo una desestimación presunta por parte del interesado, está incurriendo en una *reformatio in peius* proscrita y, subsidiariamente, en una lesión del derecho de defensa del administrado. En último término, afirma que resulta obligado para el órgano judicial en estos casos analizar

la legalidad de fondo de la desestimación presunta que fue objeto del recurso contencioso-administrativo inicialmente interpuesto por el recurrente.

Frente a ello, opone el Abogado del Estado que la sentencia recurrida es ajustada a Derecho pues la resolución "*tardía*" del tribunal económico-administrativo, a la que se encuentra legalmente obligado, debe declarar la inadmisibilidad de la reclamación extemporánea; que dicha resolución no incurre en *reformatio in peius* ni en ninguna otra infracción del ordenamiento jurídico y, por último, que el juez *a quo* competente para resolver el recurso contencioso-administrativo contra tal resolución no puede soslayar la declaración de inadmisibilidad, pues ésta constituye el contenido propio de la decisión sometida a control jurisdiccional, añadiendo que la resolución tardía no tiene limitaciones en cuanto a los pronunciamientos que, conforme al art. 239.3 de la LGT, puede adoptar.

3. **La conclusión alcanzada por la Sala de instancia es compartida por este Tribunal, con base en las siguientes consideraciones**.

3.1. La tesis de la recurrente se basa en la idea de que la desestimación presunta por silencio administrativo de la reclamación económico-administrativa interpuesta ante el TEAC, que se produciría por el transcurso de un año **"contado desde la interposición de la reclamación"** (art. 240.1 LGT), una vez que el interesado ya ha ejercido su derecho a impugnar dicha desestimación presunta, impide al órgano revisor económico-administrativo la emisión de una resolución declarando la inadmisibilidad de la reclamación, pues ello produciría una *reformatio in peius* proscrita. Este planteamiento es conceptualmente erróneo, por cuanto atribuye a una "*técnica*", que no a un "*acto*", presunto de sentido negativo el significado de actuación apta para impedir una declaración de inadmisibilidad. No es así, **la inadmisión de la reclamación es una consecuencia inexorable establecida por la ley, que en modo alguno puede quedar eliminada por la ficción de una desestimación presunta que no tiene otro alcance que permitir al interesado impugnar la resolución presunta denegatoria**.

En efecto, el artículo 239.4 LGT, precepto destinado a la regulación de la resolución económico-administrativa, dispone que: *"4. Se declarará la inadmisibilidad en los siguientes supuestos: (...) b) Cuando la reclamación se haya presentado fuera de plazo".* Por tanto, el órgano competente para resolver no tiene margen

discrecional, pues la inadmisibilidad es una consecuencia que la ley atribuye directamente al transcurso del tiempo (un mes) sin presentar la reclamación.

Además, tal como expone el Abogado del Estado, la declaración de inadmisibilidad es un contenido propio de la resolución económico-administrativa, conforme al apartado 3 del art. 239 LGT ("3. La resolución podrá ser estimatoria, desestimatoria o declarar la inadmisibilidad"), sin que exista "*un trámite de admisión*" que permita, una vez superado, proseguir la tramitación, centrada ya en el fondo del asunto.

Una de las formas de terminación del procedimiento, conforme al artículo 238.1 LGT, es mediante resolución, y uno de los contenidos posibles es la declaración de inadmisibilidad.

No resulta controvertido, de un lado, que la reclamación económico-administrativa se interpuso superado ampliamente el plazo de un mes legalmente previsto, y de otro, que el TEAC tenía el deber de resolver la reclamación interpuesta en el plazo de un año, plazo que, en el caso que se examina, fue incumplido. Ahora bien, es la propia ley la que establece en el artículo 240 LGT las consecuencias de este último incumplimiento, que no son otras que, poder entender "*desestimada la reclamación al objeto de interponer el recurso procedente*" (apartado 1) y, en el caso de que se haya acordado la suspensión del acto reclamado "*dejar de devengarse el interés de demora*" (apartado 2).

No puede olvidarse que el legislador impone al tribunal un deber: "El tribunal deberá resolver expresamente en todo caso", siendo así que uno de los contenidos posibles de la resolución es, como se ha expuesto, declarar la inadmisibilidad de la resolución cuando se haya presentado claramente fuera de plazo, como en el caso examinado ocurre.

En definitiva, **el transcurso del plazo de un año desde la interposición de la reclamación, sin que el tribunal revisor le haya dado respuesta expresa, solamente determina que pueda considerarse desestimada a los efectos de interponer el recurso procedente, pero no impide al órgano revisor económico-administrativo la emisión de una resolución expresa declarando la inadmisibilidad de la reclamación por haberse presentado fuera del plazo legalmente previsto.**

3.2. Ha de tenerse en cuenta que **el silencio negativo es una mera ficción legal que abre la posibilidad de impugnación, pero que deja subsistente la obligación de la Administración de resolver expresamente** (arts. 21 a 25 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, "BOE" núm. 236, de 2 de octubre); y, por otra parte, como se infiere de la doctrina del Tribunal Constitucional (sentencia 52/2014, de 10 de abril de 2014, ECLI:ES:TC:2014:52), la impugnación jurisdiccional de las desestimaciones por silencio no está sujeta al plazo de caducidad previsto en el art. 46.1 LJCA.

Así, en la STS de 25 de marzo de 2004, Sección 6.ª, rec. 104 / 2003 -en que la controversia giraba en torno a la inadmisibilidad del recurso por interponerse contra un acto que no ha puesto fin al procedimiento administrativo porque el recurrente no solicitó la certificación del acto presunto a que se refería el artículo 42 LRJPA en su redacción originaria-, se señaló que:

"la naturaleza revisora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa no puede quedar condicionada por el contenido del acto objeto de impugnación, porque de lo contrario, la Administración podría limitar, obstaculizar y demorar el ejercicio de la potestad jurisdiccional, haciendo inaplicable el control a que ésta encomienda el artículo 106.1 de la Constitución" y, en consecuencia, *"el único presupuesto exigible para el ejercicio de la potestad de juzgar es que la Administración haya tenido la oportunidad de conocer la queja, el agravio o la reclamación del interesado y de pronunciarse sobre la cuestión, dándole la contestación que considere oportuna o la callada por respuesta, aun cuando esta actitud infrinja el deber de resolver en todo caso, de modo que el régimen de impugnación de resoluciones presuntas no consiente como solución, la nulidad de actuaciones y la retroacción del expediente administrativo para que se cumplan los trámites o requisitos omitidos, sino que exige el enjuiciamiento de las pretensiones formuladas" (* SSTS de 9 de marzo de 1992, 10 de mayo de 1993, 4 de diciembre de 1993, 18 de abril de 1995, 15 de julio de 1995, 30 de septiembre de 1995 *y* 14 de noviembre de 1995, *entre otras)*...", añadiendo más adelante, al recoger lo indicado en el Fundamento de Derecho Séptimo de la STC 3/2001, de 15 de enero, que " *el silencio administrativo de carácter negativo es una ficción legal que responde a la finalidad de que el administrado pueda, previos los recursos pertinentes, llegar a la vía judicial superando los efectos de inactividad de la Administración", de manera que en estos casos no puede calificarse de razonable aquella interpretación de los preceptos legales "que prima la inactividad de*

la administración, colocándola en mejor situación que si hubiera cumplido su deber de resolver" (SSTC 6/1986, de 21 de enero, FJ 3 c), 204/1987, de 21 de diciembre, *FJ 4, en el mismo sentido,* STC 180/1991, de 23 de septiembre, FJ 1; 294/1994, de 7 de noviembre, *FJ 4). Entre otros motivos, porque, como bien hemos afirmado, "la plenitud del sometimiento de la actuación administrativa a la Ley y al Derecho (* artículo 103.1 CE *), así como de la función jurisdiccional de control de dicha actuación (* art. 106.1 CE *), y la efectividad que se predica del derecho a la tutela judicial (* art. 24 CE *) impiden que puedan existir comportamientos de la Administración Pública -positivos o negativos- inmunes al control judicial" (*STC 294/1994, *citada, FJ 4; igualmente,* STC 136/1995, de 25 de septiembre, *FJ 3)".*

A su vez, la STS de 31 de marzo de 2009, Sección 6.ª, rec. 380 / 2005, recogiendo la doctrina del Tribunal Constitucional, plasmada en numerosas sentencias -por todas la 27/2003, de 10 de febrero, 59/2003, de 24 de marzo, 154/2004, de 20 de septiembre y 132/2005, de 23 de mayo-, expuso que:

"el derecho a la tutela judicial efectiva consagrado en el art. 24.1 CE comporta como contenido esencial y primario el de obtener de los órganos jurisdiccionales integrantes del Poder Judicial una resolución razonada y fundada en Derecho sobre el fondo de las pretensiones oportunamente deducidas por las partes (por todas, STC 172/2002, de 30 de septiembre, *FJ 3). No obstante, también hemos indicado que, al ser un derecho prestacional de configuración legal, su ejercicio y dispensación están supeditados a la concurrencia de los presupuestos y requisitos que haya establecido el legislador para cada sector del ordenamiento procesal (*SSTC 252/2000, de 30 de octubre, FJ 2; 60/2002, de 11 de marzo, FJ 3; 143/2002, de 17 de junio, *FJ 2), por lo que el derecho a la tutela judicial efectiva se satisface igualmente cuando los órganos judiciales pronuncian una decisión de inadmisión, apreciando razonadamente en el caso la concurrencia de un óbice fundado en un precepto expreso de la Ley que a su vez sea respetuoso con el contenido esencial del derecho fundamental (*SSTC 48/1998, de 2 de marzo, FJ 3; 77/2002, de 8 de abril, *FJ 3).*

En consecuencia, las decisiones judiciales de cierre del proceso son constitucionalmente asumibles cuando respondan a una interpretación de las normas legales que sea conforme con la Constitución y tengan el sentido más favorable para la efectividad del derecho fundamental (SSTC 39/1999, de 22 de marzo, FJ 3; 259/2000, de 30 de octubre, *FJ 2), dada la vigencia aquí del principio* pro actione.

Hemos dicho además que los cánones de control de constitucionalidad se amplían cuando se trata del acceso a la jurisdicción, frente a aquellos supuestos en los que ya se ha obtenido una primera respuesta judicial (SSTC 58/2002, de 11 de marzo, FJ 2; 153/2002, de 15 de julio, *FJ 2). Ello impide determinadas interpretaciones y aplicaciones de los requisitos legales que "por su rigorismo, por su formalismo excesivo o por cualquier otra razón revelen una clara desproporción entre los fines que las causas de inadmisión preservan y los intereses que sacrifican (por todas,* STC 252/2000, de 30 de octubre, *FJ 2) (* STC 203/2002, de 28 de octubre, *FJ 3)",* añadiendo más adelante que "*aun cuando el tema de la caducidad de las acciones constituye en principio un problema de legalidad ordinaria que corresponde resolver a los órganos judiciales ex* art. 117.3 CE, *adquiere dimensión constitucional cuando, conforme se sostiene en las Sentencias citadas, la decisión judicial supone la inadmisión de una demanda como consecuencia de un error patente, una fundamentación irrazonable o arbitraria y, consecuentemente, el cercenamiento del derecho fundamental a obtener una resolución de fondo suficientemente motivada que deseche cualquier interpretación rigorista y desproporcionada de los requisitos legalmente establecidos para el ejercicio de la acción ante los Tribunales".*

Conviene señalar que la indicada sentencia 14/2006 precisa, por referencia a la 220/2003, que aunque las resoluciones judiciales declararan la caducidad de la acción contencioso administrativa mediante una interpretación razonada de la norma aplicable que no puede calificarse como arbitraria, *"ello no significa que dicha interpretación no suponga una vulneración del derecho fundamental reconocido en el* art. 24.1 CE, *habida cuenta que, si "el canon de constitucionalidad aplicable al presente caso no es el de la arbitrariedad, propio del control de las resoluciones judiciales obstativas del acceso al recurso, sino el de la proporcionalidad, que margina aquellas interpretaciones que por su rigorismo, formalismo excesivo o desproporción se conviertan en un obstáculo injustificado del derecho a que un órgano judicial resuelva sobre el fondo de la cuestión a él sometida"...*

No es necesario, a la vista de los términos del debate, hacer un estudio exhaustivo de la doctrina que se refleja en la STC 52/2014, de 10 de abril (ECLI:ES:TC:2014:52), en la que se examinaba la constitucionalidad del plazo -seis meses- para interponer el recurso contencioso-administrativo en los supuestos en que la Administración no hubiera dado respuesta a las peticiones de los interesados, y su vinculación con el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva del artículo 24 de la Constitución. Esta sentencia -con abundante cita también de jurisprudencia

de esta Sala Tercera- en relación con la técnica del silencio en nuestro Derecho, en especial tras la reforma operada en el año 1999 de la Ley de Procedimiento de 1992, declara al respecto:

"Los arts. 42 a 44 LPC fueron modificados por la Ley 4/1999 teniendo a la vista el régimen legal de impugnación de los "actos presuntos" establecido en el art. 46.1 LJCA, precepto que no fue derogado ni modificado con ocasión o como consecuencia de dicha reforma. Por tanto, habida cuenta de que, primero, el inciso segundo del art. 46.1 LJCA que regula el plazo de impugnación del "acto presunto" subsiste inalterado; segundo, que tras la reforma de 1999 de la Ley 30/1992 en los supuestos de silencio negativo ya no existe acto administrativo alguno finalizador del procedimiento (art. 43.2 LPC), ni un acto administrativo denominado "presunto" basado en una ficción legal como se desprendía de la redacción originaria de la Ley 30/1992, y tercero, que la Administración sigue estando obligada a resolver expresamente, sin vinculación al sentido negativo del silencio [arts. 42.1 y 43.3 b) LPC], el inciso segundo del art. 46.1 LJCA ha dejado de ser aplicable a dicho supuesto.

En otras palabras, se puede entender que, a la luz de la reforma de 1999 de la Ley 30/1992, la impugnación jurisdiccional de las desestimaciones por silencio no está sujeta al plazo de caducidad previsto en el art. 46.1 LJCA."

Y hasta tal punto se llevan a sus últimas consecuencias dichos razonamientos que se considera que no es necesario declarar la inconstitucionalidad del mencionado precepto procesal -en contra de lo que se proponía por el Tribunal que suscitó la cuestión- por considerar, pura y simplemente, que ha quedado derogado implícitamente con la reforma de la Ley de Procedimiento, porque a la exigencia de que la Administración deba dictar una resolución en todos los procedimientos, ningún valor tiene el silencio, que no es acto administrativo de ninguna naturaleza, sino una mera ficción para facilitar la defensa de sus derechos por los ciudadanos, en su caso, del cual no puede obtener beneficio alguno la Administración incumplidora de su obligación [STS núm. 511/2022, de 3 de mayo de 2022 (rec. cas. 3479/2021)].

Centrándonos en el tema que nos ocupa, la solución a la cuestión suscitada debe venir por la vía de la regulación de las normas que imponen a la Administración que dicte esa resolución expresa extemporáneamente. En efecto, de conformidad con lo establecido en el artículo 24, apartados 2 y 3, de la LPAC, esa resolución expresa posterior, en los supuestos de que esa extemporaneidad, que no acto presunto,

comporte la desestimación de la reclamación, como es el caso de autos, "*se adoptará por la Administración sin vinculación alguna al sentido del silencio*", a diferencia de los casos de estimación por silencio administrativo, en que la resolución expresa posterior a la producción del acto " *solo podrá dictarse de ser confirmatorio del mismo* ". Ahora bien, si la Administración está sometida al principio de legalidad (art. 103 CE), es indudable que esa falta de vinculación " *al sentido del silencio* " no puede comportar apartarse del principio de legalidad, que debe ser observado en todo momento. Y si hemos convenido que " *se declarará la inadmisibilidad* " cuando la reclamación se haya presentado fuera de plazo, ello comporta que la resolución expresa " *tardía* " pueda declarar la inadmisibilidad de la reclamación.

En suma, su contenido no puede ser diferente del que habría tenido de ser la resolución tempestiva, y ello con independencia de que el interesado, haciendo uso de su derecho, ya hubiera ejercido su derecho a impugnar la desestimación presunta por silencio administrativo negativo y hubiera interpuesto el recurso procedente.

3.3. Frente a ello no cabe admitir, como pretende la recurrente, que se vulnere el principio de *reformatio in peius,* pues la ulterior resolución expresa que declara que la reclamación es inadmisible no empeora la situación que tenía el recurrente en el período comprendido entre la superación del plazo para resolver y la fecha de aquella resolución expresa, dado que, como advierte el Abogado del Estado y hemos reiterado en esta resolución, el silencio no es un acto ni, por tanto, declara o reconoce nada; en particular, no declara ni reconoce, ni puede hacerlo, que una reclamación en sí misma inadmisible es admisible.

Se reitera que el transcurso del plazo que la Administración tiene para resolver la reclamación no determina la adquisición por el recurrente de algún tipo de derecho, pues lo que la ley le permite es acceder a la " *vía judicial superando los efectos de inactividad de la Administración",* pero no le proporciona una situación " *mejor* " que la que tenía inicialmente.

Tampoco puede considerarse vulnerado el principio general que prohíbe actuar contra los propios actos (*venire contra factum propium non valet)*, que constituye un límite del ejercicio de un derecho subjetivo, de una facultad, o de una potestad, como consecuencia del principio de buena fe y, particularmente, de la exigencia de observar, dentro del tráfico jurídico, un comportamiento consecuente, pues su aplicación hubiera requerido la existencia de un acto propio de la Administración que

reconozca (o al menos no cuestione) que la reclamación era admisible, por ejemplo, admitiéndola de hecho y resolviendo en cuanto al fondo.

Asimismo, no se advierte que restrinja o limite el derecho de defensa, pues, de un lado, el dictado de la resolución fuera de plazo no implica vicio alguno de anulabilidad, dado que, como se ha expuesto, la ley obliga a la Administración a resolver expresamente " *en todo caso* " (art. 240.1 LGT); y de otro, la ampliación del recurso a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 24 de julio de 2020, acordada por la Sala de instancia en auto de 19 de enero de 2021, dada la amplitud con la que se regula en el artículo 36.4 de la LJCA, ha permitido a la hoy recurrente aducir cuanto estimara conveniente respecto de la inadmisibilidad declarada en la resolución expresa dictada durante la tramitación del recurso contencioso-administrativo interpuesto contra el acto presunto de la Administración.

3.4. Asimismo, hay que señalar que, una vez sometida a control jurisdiccional la resolución expresa, el juzgador debe examinar la conformidad a derecho de la declaración de inadmisibilidad, y solo en el caso de que concluya que no era ajustada a derecho, examinar el fondo del asunto, pues la revisión de fondo de la cuestión suscitada requiere de una reclamación válida y tempestivamente interpuesta.

Tal y como recuerda la Sala a quo, con cita de la STS de 6 de junio de 2011 (rec. 1538/2008), "la vía económico-administrativa constituye una fase preceptiva y previa al acceso a la jurisdicción, por la que el contribuyente debe pasar de forma ineludible antes de acudir a los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa para satisfacer su derecho a la tutela judicial efectiva. Se trata, pues, de un presupuesto inexcusable para el acceso a la jurisdicción", sin que pueda entenderse agotada dicha vía cuando el recurso se interpone extemporáneamente.

Como advierte el Abogado del Estado, la situación y suerte del recurso no habría sido distinta en caso de no haberse dictado resolución expresa, pues, como el silencio negativo no es un acto sino una mera ficción legal que abre la posibilidad de acceso a la jurisdicción, el objeto del recurso habría sido, materialmente, el acto objeto de la reclamación económico-administrativa, acto que para poder ser objeto de un recurso necesita haber agotado la vía administrativa -para lo que se precisa la interposición válida y temporánea de la reclamación económico-administrativa-, por lo que su revisión jurisdiccional incluye la verificación de que tal presupuesto concurre.

En suma, el transcurso de un año sin resolución no tiene aptitud para subsanar la extemporaneidad de la reclamación.

3.5. En último término, tampoco cabe apreciar infracción de los principios de primacía y efectividad del Derecho de la Unión Europea, pues, como acertadamente declara la Sala de instancia:

"[...] nadie discute que el Derecho de la Unión Europea debe ser aplicado por el Estado español. Ahora bien, ello no implica que su simple invocación permita eludir los procedimientos internos y justificar que, en este caso, la falta de diligencia de la recurrente, que no recurrió en plazo, sea convalidada".

En efecto, la aplicación del Derecho de la Unión Europea se rige, entre otros, por el principio de autonomía institucional y procedimental y/o procesal, es decir, el Derecho de la Unión no impone un determinado procedimiento de aplicación, sino que, lejos de ello, remite a cada ordenamiento interno al efecto. Ciertamente, si se estableciese algún requisito desproporcionado que, de facto, pudiera suponer el bloqueo o una grave dificultad de acceso a la jurisdicción, ello podría ser contrario al Derecho de la Unión, al impedir la materialización de los principios de primacía y efecto directo; pero no es este el caso de autos, donde el plazo establecido para recurrir -no se discute- es proporcionado y suficiente. De hecho, la recurrente no explica porque incumplió el plazo pese a ser advertida al efecto en la notificación.

En este sentido la doctrina del TJUE es clara al establecer que corresponde *"al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro determinar el procedimiento jurídico conducente"* a la aplicación del Derecho de la Unión - *STJUE de 11 de febrero de 1971 y 11 de diciembre de 1973*- o en la más reciente STJUE de 25 de marzo de 2010 (C- 451/08 *),* afirma, en aplicación de dicho principio que *"en ausencia de normativa propia del Derecho de la Unión, y de conformidad con el principio de autonomía procedimental, se dejan al Derecho interno las modalidades de ejecución de dichas obligaciones".*

No puede, por lo tanto, pretender la recurrente que por sostener la infracción del Derecho de la Unión pueda eludir el procedimiento y el proceso interno.

En definitiva, no puede olvidarse que la aplicación de las normas de procedimiento es presupuesto del acceso a la decisión jurisdiccional sobre el fondo.

FJ 4º.-. Respuesta a las cuestiones de interés casacional.

Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a las cuestiones de interés casacional.

La respuesta a la primera cuestión, conforme a lo que hemos razonado, debe ser que, una vez interpuesto recurso contencioso-administrativo contra la desestimación presunta, por silencio administrativo, de la reclamación formulada ante un órgano revisor económico-administrativo, este puede dictar resolución expresa, de forma extemporánea, declarando la inadmisibilidad de la reclamación cuando constate la superación del plazo máximo para interponerla.

A su vez, la respuesta a la segunda cuestión de interés casacional debe ser que la resolución expresa del órgano revisor, dictada fuera de plazo, que declara la inadmisibilidad de la reclamación por ser extemporánea, no incurre en *reformatio in peius* ni en ninguna otra infracción del ordenamiento jurídico, pues la revisión del fondo del asunto requiere de una reclamación válida y tempestivamente interpuesta. En tales casos, el juez *a quo* competente para resolver el recurso contencioso-administrativo debe enjuiciar la conformidad a derecho de la decisión sobre inadmisibilidad declarada de forma extemporánea por el órgano administrativo y, solo en el caso de que concluya que no era ajustada a derecho, examinar el fondo del asunto.

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

RIC CANARIAS. MATERIALIZACIÓN EN SUSCRIPCIÓN DE DEUDA PÚBLICA CANARIA O ALGUNO DE LOS VALORES A LOS QUE SE REFIERE EL ART. 27.8.4.D): NO RESULTA EXIGIBLE LA PERMANENCIA EN EL EJERCICIO DE LA ACTIVIDAD ECONÓMICA EN CANARIAS, DURANTE LA FASE DE MANTENIMIENTO DE LA INVERSIÓN DE CINCO AÑOS ININTERRUMPIDOS (TS, SENTENCIA 23.12.24, RECURSO Nº. 2870/2023; PONENTE: FRANCISCO JOSÉ NAVARRO SANCHÍS).

FJ 5º.- El juicio de la Sala.

Es preciso determinar la interpretación de los requisitos para consolidar el beneficio surgido con la dotación de la RIC, y en concreto, si se cumple el de mantenimiento en los supuestos de la materialización indirecta en los valores a los que se refiere la letra D del apartado 4, manteniendo la inversión en el patrimonio del obligado tributario pese al cese en la actividad económica.

Para el demandante, aplicando el tenor literal del artículo 27.8, se observa el requisito legal, que únicamente requiere la permanencia de los activos en el patrimonio del sujeto pasivo durante cinco años ininterrumpidos. Para la Administración tributaria, en cambio, el requisito se incumple al cesar la actividad económica a la que necesariamente debe estar vinculado el beneficio fiscal.

1.- Sobre la caracterización de la Reserva para Inversiones en Canarias (RIC) como un incentivo fiscal de estructura plurifásica.

Resulta imprescindible la comprensión de **la peculiar estructura de la RIC, en la que se observa tres sucesivas fases de obligado cumplimiento**, la inicial que es la dotación, la intermedia de materialización y la fase final de mantenimiento, cada una de las cuales se sujeta a distintos requisitos legales que no deben ser confundidos o intercambiados sin fundamento. Este planteamiento ha sido abordado en nuestra jurisprudencia. Así:

Sentencia de 20 de diciembre de 2016, recurso de casación nº 264/2016, en la que se analiza la estructura jurídica de la reserva de inversión:

"[...] CUARTO.- Para el análisis del tercer motivo de casación conviene recordar cuál sea la finalidad de la reserva para inversiones en Canarias, a la luz del artículo 27 de la Ley 19/1994.

Se trata de que, como reza su apartado 1, las entidades sujetas al impuesto sobre sociedades puedan reducir en la base imponible las cantidades que, con relación a sus establecimientos situados en Canarias, destinen de sus beneficios a la reserva para inversiones. Opera del siguiente modo, según se obtiene del apartado 2: la base imponible de un ejercicio se reduce con las sumas dotadas a la reserva, con el límite del 90 por 100 del beneficio obtenido en el mismo periodo que no sea

objeto de distribución, siempre que proceda de establecimientos situados en el archipiélago, sin que la reducción en ningún caso pueda determinar que la base imponible sea negativa. Precisa ese apartado 2 que, a estos efectos, se considerarán beneficios de establecimientos en Canarias los derivados de actividades económicas, incluidos los procedentes de la transmisión de los elementos patrimoniales afectos a las mismas. Conforme al apartado 3, la reserva para inversiones debe figurar en los balances con absoluta separación y título apropiado y será indisponible en tanto que los bienes en los que se materializa deban permanecer en la empresa. A estos efectos, el apartado 4 exige que las cantidades destinadas a la reserva se materialicen en el plazo máximo de tres años contados desde la fecha del devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en que se dotó la misma, y lo deben ser, según el apartado 5, en bienes situados o recibidos en el archipiélago canario, utilizados en el mismo, afectos o necesarios para el desarrollo de la actividad económica del contribuyente, salvo en el caso de que contribuyan a la mejora o a la protección del medio ambiente en el territorio canario. Los siguientes apartados regulan diversos aspectos de beneficio fiscal, entre ellos el plazo mínimo de mantenimiento en la empresa de los bienes en los que se materializa la dotación.

Esta disciplina legal ha permitido afirmar a este Tribunal Supremo que, si se trata de fomentar la actividad económica en Canarias de las empresas establecidas en las islas o con establecimiento permanente en ellas, ***los beneficios susceptibles de dotar la reserva de inversiones en Canarias han de proceder de la actividad económica del sujeto pasivo****, no pudiéndose dotar con los dimanantes de la titularidad de bienes no afectos [sentencias de 5 de mayo de 2011 (casación 4938/2009 , FJ 5º), 7 de julio de 2011 (casación 3140/2009, FJ 4 º), 14 de julio de 2011 (casación 6468/2008 , FJ 3º), 13 de octubre de 2011 (casación 5475/2007, FJ 2 º); 21 de noviembre de 2011 (casación 4897/2009, FJ 3 º)y 15 de julio de 2013 (casación 1483/2012 , FJ 3º)]. Esta conclusión ha permitido, por ejemplo, negar la ventaja fiscal cuando los beneficios proceden de la mera tenencia de bienes en Canarias o de la gestión de activos financieros [sentencias de 19 de abril de 2012 (casación 818/2008, FJ 4 º) y la ya citada de 8 de julio de 2013 (FJ 4º)]".*

Como bien expresa el auto de admisión, existe un nutrido cuerpo doctrinal sobre la necesidad de que la RIC sea dotada 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.

Sin embargo, **no hemos tenido ocasión de analizar si tal requisito, reiteradamente analizado en la fase de dotación de la RIC, es extensible a las fases de materialización y mantenimiento de las inversiones, cuando dichas inversiones se realicen por suscripción de deuda pública de Canarias.**

No se cuestiona aquí ni la dotación ni la materialización en forma de la inversión para la reserva. El propio escrito de interposición recuerda como:

"Hasta el 31/12/2012, mi representado había venido realizando la actividad económica de prestación de servicios de pilotaje y practicaje en el puerto de Santa Cruz de Tenerife, a través de la sociedad civil "Corporación de Prácticos del Puerto de Santa Cruz de Tenerife", con N.I.F. G-38.036.034, de la que era partícipe en un 11,11%.

Durante los ejercicios 2007 a 2011, mi representado materializó los compromisos de la Reserva para Inversiones en Canarias (RIC) dotadas en esos ejercicios en (i) la suscripción de Deuda Pública de la Comunidad Autónoma de Canarias; (ii) inversiones indirectas a través de la participación de mi representado del 11,11% en la entidad Corporación de Prácticos del Puerto de Santa Cruz de Tenerife (sólo en el ejercicio 2007); y (iii) en el coste de la creación de empleo directamente relacionado con inversiones iniciales.

El 19/04/2017 cesó en su actividad económica de practicaje presencial a borde de buques por razón de su jubilación obligatoria al haber cumplido la edad máxima prevista en la normativa aplicable, si bien continuó realizando la relacionada con el servicio de practicaje en tierra hasta el cese definitivo de la actividad económica el 31/12/2012, fecha de cese efectivo de baja comunicada a la AEAT a través del modelo censal 037 presentado el 28/01/2013".

Siguiendo el tenor del propio artículo 27 de la Ley 19/1994, **se pueden comprobar la diferencia entre las distintas fases, acogiendo el apartado 8 la fase de mantenimiento**, una vez se ha dotado y materializado la inversión:

"1. Las entidades sujetas al IS tendrán derecho a la reducción en la base imponible de las cantidades que, con relación a sus establecimientos situados en Canarias, destinen de sus beneficios a la reserva para inversiones de acuerdo con lo dispuesto en este artículo...

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...*

4. *Las cantidades destinadas a la reserva para inversiones en Canarias deberán materializarse en el plazo máximo de tres años, contados desde la fecha del devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en que se ha dotado la misma, en la realización de alguna de las siguientes inversiones:...*

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 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".*

2.- Sobre el requisito del desempeño de una actividad económica en la fase de mantenimiento de la RIC en supuestos de inversores en deuda pública.

Es cierto que el artículo 27 de la Ley 19/1994 se refiere tanto a la RIC como reducción en la base imponible del impuesto sobre sociedades (apartados 1 a 14), como a una deducción en la cuota íntegra en el IRPF, siempre que el sujeto pasivo determine su rendimiento por estimación directa (apartado 15), y se aplica *"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".*

Según la Administración, que los requisitos deban cumplirse hasta la consolidación final del beneficio fiscal, en todas sus fases, resulta de una interpretación sistemática de los apartados 8 y 15 del artículo 27, pues el primero exige en caso de deuda pública, que permanezca en el patrimonio del sujeto pasivo durante cinco años; el segundo establece como condición sine qua non el que se lleva a cabo una actividad económica por parte del sujeto pasivo que pretende aplicar el beneficio fiscal. Así, si la persona física cesa en su actividad por jubilación, deja de cumplir el requisito, lo que se produjo en el periodo de permanencia o mantenimiento de la inversión.

Sin embargo, no podemos compartir ese restrictivo criterio, porque supone englobar todas las fases de la RIC sin diferenciarlas, y como hemos visto, dicha salvedad está presente en la redacción del artículo 27 de la Ley 19/1994.

La sentencia de la instancia reproduce literalmente el acuerdo de liquidación:

"El Acuerdo de liquidación sobre la justificación del párrafo transcrito desarrolla el siguiente razonamiento (cita el apartado 5 del artículo 27, redacción vigente hasta el 30-12-2006, pero de idéntico contenido al apartado 8 vigente desde el 31 de diciembre de 2006):

"El literal anterior ha de ponerse en conexión la normativa del IRPF (artículo 29 de la Ley 35/2006) cuando sienta que los valores representativos de la participación en los fondos propios de entidades nunca tendrán la consideración de elementos patrimoniales afectos al patrimonio empresarial. Los valores representativos de la participación en los fondos propios de otras entidades (acciones y participaciones suscritas para la materialización indirecta de la RIC) y los valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios (deuda pública canaria) no podrán considerarse elementos afectos a una actividad económica, conforme sienta la LIRPF. Por eso mismo el artículo 27.5 de la Ley 19/1994 sólo exige la permanencia en el patrimonio del sujeto pasivo que disfrutó del ahorro derivado de la RIC, sin mención alguna a una empresa o a un patrimonio empresarial. Es evidente que el legislador, al regular el período de mantenimiento de las acciones y participaciones destinadas a la materialización indirecta de la RIC, era consciente de su naturaleza de elementos patrimoniales no afectos per se a una actividad económica. (La única norma que en

el ámbito de la imposición directa regula en términos generales el concepto de "afectación" es la del IRPF cuyo criterios son admitidos como norma general como parámetro válido por la doctrina económico-administrativa y por la jurisprudencia para valorar también esta materia -la de la afectación o no- en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, cuya regulación no la contempla expresamente por cuanto normalmente es un aspecto que no tiene trascendencia, aunque a veces sí, como es el caso de la RIC). Es por esto que el párrafo segundo del artículo 27.5 de la Ley 19/1994 lo que se limita a exigir es la permanencia en el patrimonio del sujeto pasivo, sin más, por cuanto, como decimos, estos valores conforme a la normativa del IRPF nunca estarán afectos al patrimonio empresarial. Ahora bien, esto no significa que quiera decir que el sujeto pasivo pueda dejar de disponer de un centro de actividad económica en Canarias (es decir, cesar en el ejercicio de toda actividad económica en Canarias). Simplemente éste es un punto sobre el que no se pronuncia este párrafo y para cuya inteligencia habremos de acudir a la interpretación sistemática y finalista de la norma (...)".

La Administración, pese a defender su tesis, reconoce la imposibilidad de conceptuar la deuda pública como un elemento patrimonial afecto al patrimonio empresarial, pues la propia redacción por el legislador del artículo 27.8 en su actual apartado octavo, parte de este presupuesto y, por ello, la exigencia de la mera tenencia o conservación de estos valores en la fase de mantenimiento.

Como con acierto expone el recurrente, **respecto de la suscripción de deuda pública canaria -cesión de capitales a terceros- el último párrafo del art. 27.8 LREFC no exige la afectación empresarial de la deuda pública**, lo que se explica lógicamente porque carece de sentido exigir al contribuyente que continúe con una actividad empresarial para cumplir con el requisito de mantenimiento de un activo que, por propia definición legal y destino, no podía estar afecto a la actividad empresarial del contribuyente que cesó en ella.

Mientras que en los apartados 1 y 2 del art. 27 Ley 19/1994, atinentes al régimen de las fases de dotación y materialización, se exige que en el momento de estos pasos sucesivos el contribuyente realice una actividad económica; a lo que cabe añadir que, en el primer párrafo del apartado 8 del art. 27, relativo a la fase de mantenimiento, se exige que el inversor continúe realizando una actividad a la que estarán afectadas las inversiones, **el apartado 8 *in fine* separa y exceptúa tal**

concreta obligación de prosecución de la actividad económica en los casos en los que la inversión sea en suscripción de deuda pública canaria.

En conclusión, reiteramos que el inciso final libera al suscriptor de la deuda pública canaria como modalidad de materialización de la RIC, en la fase de mantenimiento temporal, de la exigencia de la afectación empresarial cuando aquélla se cumple con la adquisición de esa deuda pública, a diferencia del resto de inversiones previstas en la letra D -suscripción de acciones y participaciones (nº 1 y nº 2)-. Para aquélla sólo exige que esos valores permanezcan en el patrimonio del contribuyente: *"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"*.

3.- Sentido finalista de la RIC y su interpretación.

Acudimos a nuestra reciente sentencia de 26 de febrero de 2024, dictada en el recurso de casación nº 6089/2022:

"TERCERO.- 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)".*

Como culminación de lo que se ha venido exponiendo, la redacción de la propia Exposición de Motivos de la Ley, al referirse a los beneficios fiscales establecidos en la norma declaraba:

"Ese necesario Régimen Económico Especial de Canarias concilia los principios de su diferencialidad, reconocidos en los ordenamientos español y comunitario, con el diseño operativo de un sistema impulsor a la actividad económica, la creación de empleo, la potenciación de sus distintos espacios insulares, la oferta y regulación de un foco de atracción a la iniciativa empresarial y a la presencia de inversor exterior.

Los principios estratégicos que informan a este esquema suponen:

- *Incorporar un coherente bloque de incentivos fiscales y económicos, de tal modo que verdaderamente genere decisiones inversoras, dinamice la localización de actividades en zonas de escasa autorrealización y responda socialmente a los beneficios que para todos conlleva la modernización del aparato productivo y comercial".*

La finalidad de la RIC es contribuir a la promoción de la inversión en el archipiélago canario y esta finalidad se cumple tanto si hablamos de una inversión en activos fijos, como si se trata de adquisición de deuda pública canaria, pues en ambos casos la finalidad perseguida por la RIC se cumple en tanto en cuanto se genera inversión en Canarias.

4.- Sobre la denuncia de discriminación por razón de la edad

La procedencia de declarar que, en este caso, ha lugar al recurso de casación, hace superfluo examinar con detalle la denuncia de la parte recurrente sobre vulneración del principio de igualdad y de no discriminación.

FJ 6º.- Jurisprudencia que se establece.

Como conclusión de todo lo que acabamos de exponer en la fundamentación jurídica, fijamos la siguiente jurisprudencia:

1) Al contribuyente que pretenda aplicar el incentivo fiscal de la Reserva para Inversiones en Canarias en su IRPF no le es exigible la permanencia en el

ejercicio de su actividad económica en Canarias, durante la fase de mantenimiento de la inversión, cuando ésta consista en la suscripción de deuda pública canaria o alguno de los valores a los que se refiere la letra D del apartado 4, en aplicación del art. 27.8 *in fine* de la Ley 19/1994, de 6 de julio , de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

2) Cuando se trate de los valores a los que se refiere la letra D del apartado 4, estos deberán sin embargo permanecer en el patrimonio del contribuyente durante cinco años ininterrumpidos, sin que los derechos de uso o disfrute asociados a los mismos puedan ser objeto de cesión a terceros.

Este requisito no es objeto de controversia en el litigio.

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. DEDUCCIÓN POR INVERSIONES EN PRODUCCIONES CINEMATOGRÁFICAS. CONCEPTO DE COPRODUCTOR CINEMATOGRÁFICO. NO RESULTA POSIBLE ESTABLECER CATEGORÍAS JURÍDICAS AUTÓNOMAS EN EL DERECHO TRIBUTARIO, FRENTE AL PRINCIPIO DE UNIDAD DEL ORDENAMIENTO JURÍDICO, SALVO QUE ASÍ SE HAGA POR UNA NORMA CONCRETA Y ESTÉ JUSTIFICADO EN ATENCIÓN A LOS FINES PERSEGUIDOS (AN, SENTENCIA 29.01.2025, RECURSO Nº. 605/2020, PONENTE: JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA)[2]

FJ 3º.- -En el presente recurso se debate la condición de productora de la recurrente, a los efectos de la aplicación de la deducción prevista en el art.38 del RDL 4/2004.

Por un lado, **el TEAC sostiene que la actora no tiene la condición de productor** por:

(i) no tener la iniciativa de la producción: la actora carece de medios personales y materiales propios y subcontrata a terceros especializados que son los que ejecutan directamente las labores de producción, evidencia un papel pasivo de la AIE en la producción y, en consecuencia, le impide tener la iniciativa de la producción de la película, y no puede tomar algunas decisiones relativas al proceso de producción en pie de igualdad con el coproductor americano.

[2] Aunque esta sentencia de la Audiencia Nacional no venga referida a los incentivos fiscales del REF, se incluye la misma en este apartado por su relevancia.

(ii) no asumir la responsabilidad de la producción de la obra, pues los riesgos que asume la actora son limitados.

(iii) no ostentar la titularidad de los derechos de propiedad intelectual sobre la película: El TEAC cuestiona este requisito que no fue advertido por la Inspección.

Por otro lado, el TEAC confirma que no se había producido una vulneración de la doctrina que impide que la Administración vaya en contra de sus propios actos.

A juicio del TEAC, los certificados expedidos por el ICAA acreditando la condición de productor cinematográfico carecen de cualquier validez a efectos tributarios.

La actora alega como fundamentos de su resolución:

a) La AIE reunía todos los requisitos para ser considerada productor cinematográfico, en particular, que tenía la iniciativa en la producción de la obra y asumía la responsabilidad derivada de ella, además de la titularidad de la obra, lo que fue reconocido por la Inspección, y poseía los derechos sobre la película "Ira de Titanes".

b) Que la actuación de la Inspección supuso: la infracción del principio que impide a la Administración ir contra sus propios actos, (i) en la medida en que los órganos administrativos competentes por razón de la materia habían calificado a la actora como productora cinematográfica y así lo habían certificado y, (ii) por cuanto que la misma deducción por inversión en producciones cinematográficas que ahora se cuestiona, había sido ya comprobada, admitida, y declarada conforme a Derecho por la Inspección en el seno de las actuaciones de comprobación e inspección seguidas respecto de uno de los socios partícipes de la AIE "Furia de Titanes II". Igualmente invoca la infracción de los principios de seguridad jurídica, confianza legítima e igualdad, dado que la actora ha actuado como coproductora de una película siguiendo el esquema fomentado y patrocinado desde instancias legislativas y gubernamentales con el fin de atraer rodajes internacionales a España e incentivar el sector cinematográfico español, viéndose posteriormente privada, por la vía de la actuación inspectora, de los incentivos fiscales previstos en la normativa del Impuesto sobre Sociedades para promover la

inversión en producciones cinematográficas, tal como se deduce de la siguiente normativa:

- Real Decreto 2062/2008, de 12 de diciembre, por el que se desarrolla la Ley 55/2007, de 28 de diciembre, del Cine (actual artículo 10 del Real Decreto 1084/2015, de 4 de diciembre, por el que se desarrolla la Ley del Cine), regula específicamente los contratos de coproducción;

- Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones y en la Orden ECD/2784/2015, de 18 de diciembre, por la que se regula el coste de una película y la inversión del productor.

- El Texto Refundido de la LPI, RDL 1/1996, de 12 de abril, el cual dispone en su art.120.2:

"2. Se entiende por productor de una grabación audiovisual, la persona natural o jurídica que tenga la iniciativa y asuma la responsabilidad de dicha grabación audiovisual..."

Y el art.88.1 del TRLPI cuando dispone:

"1. Sin perjuicio de los derechos que corresponden a los autores, por el contrato de producción de la obra audiovisual se presumirán cedidos en exclusiva al productor, con las limitaciones establecidas en este Título, los derechos de reproducción, distribución y comunicación pública, así como los de doblaje o subtitulado de la obra..."

- Art.38 del RDL 4/2004 del Impuesto de Sociedades, que establece como deducibles:

"2. Las inversiones en producciones españolas de largometrajes cinematográficos y de series audiovisuales de ficción, animación o documental, que permitan la confección de un soporte físico previo a su producción industrial seriada darán derecho al productor a una deducción del 18 por ciento. La base de la deducción estará constituida por el coste de producción, así como por los gastos para la obtención de copias y los gastos de publicidad y promoción a cargo del productor hasta el límite para ambos del 40 por ciento del coste de producción, minorados todos ellos en la parte financiada por el coproductor financiero.

El coproductor financiero que participe en una producción española de largometraje cinematográfico tendrá derecho a una deducción del 5 por ciento de la inversión que financie, con el límite del 5 por ciento de la renta del período derivada de dichas inversiones.

A los efectos de esta deducción, se considerará coproductor financiero la entidad que participe en la producción de las películas indicadas en el párrafo anterior exclusivamente mediante la aportación de recursos financieros en cuantía que no sea inferior al 10 por ciento ni superior al 25 por ciento del coste total de la producción, a cambio de participar en los ingresos derivados de su explotación. El contrato de coproducción, en el que deberán constar las circunstancias indicadas, se presentará ante el Ministerio de Educación, Cultura y Deporte.

Las deducciones a las que se refiere este apartado se practicarán a partir del período impositivo en el que finalice la producción de la obra. Las cantidades no deducidas en dicho período podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos sucesivos, en las condiciones previstas en el apartado 1 del artículo 44 de esta Ley. En tal caso, el límite del 5 por ciento a que se refiere este apartado se calculará sobre la renta derivada de la coproducción que se obtenga en el período en que se aplique la deducción.

Reglamentariamente se podrán establecer las condiciones y procedimientos para la práctica de esta deducción."

FJ 4º.- Sobre el concepto tributario de productor y el que deriva de la normativa cinematográfica. La Autonomía del Derecho Tributario.

Presupuesto lo anterior, procede entrar en el examen de la mencionada cuestión. Parece claro que la resolución impugnada del TEAC ha considerado, *in fine*, que existe un concepto tributario de productor cinematográfico, que no tiene por qué coincidir, necesariamente, con el establecido por la legislación cinematográfica.

Sin embargo, lo cierto es que desde el punto de vista tributario no existe mención alguna al concepto de productor cinematográfico que resulte ser diferente del que deriva de la normativa procedente de dicho sector. **Y ello nos obliga a analizar la cuestión relativa sobre el alcance del Derecho Tributario para**

establecer sus propios conceptos y categorías como diferentes de los derivados de la legislación sectorial que forma parte del resto del ordenamiento jurídico.

En este sentido, es opinión mayoritaria de la doctrina tributarista la que considera que la Autonomía del Derecho Tributario -reconocida inicialmente por la Escuela francesa e importada por la doctrina española, y derivada de la concepción del Derecho Tributario como verdadero Sistema normativo- a la hora de establecer sus categorías jurídicas y conceptos, no puede significar que de forma libérrima puedan establecerse tales categorías prescindiendo de aquellas otras que proceden de otros sectores del ordenamiento jurídico. Esto, solamente puede tener lugar cuando el Derecho Tributario, y a los fines propios que persigue, en virtud de una norma concreta establece sus propias categorías jurídicas de forma expresa. Así, por ejemplo, se admite un concepto propio de empresario a efectos de IVA - art.5 de la Ley 37/1992- que no solamente puede ser diferente del recogido en la legislación mercantil, sino incluso del que deriva de los demás sectores del Derecho Tributario. Sin embargo, como entiende la doctrina tributarista, no es posible establecer categorías jurídicas autónomas sin justificación normativa alguna y prescindiendo de la unidad del ordenamiento jurídico. Ello lo ha reconocido también nuestro Tribunal Constitucional en sentencias, entre otras, 45/89 de 20 de febrero, 146/1994, de 27 de enero, o 214/1994, de 14 de julio. Por ello, en el presente caso, debemos tener en cuenta, en lo que nos afecta al objeto del presente recurso contencioso-administrativo, un concepto de productor cinematográfico que solo puede derivar de la normativa relativa del sector del cine, y según dicha normativa es posible hablar de un productor cinematográfico que puede presentar modalidades diferentes, como es el caso del productor Ejecutivo-que asume funciones delegadas del productor-, a la que se refirió la SAN de 19.10.2009, recurso 99/2008, Sección 7ª; como del productor financiero al que nos referimos ya en nuestra sentencia de fecha 22 de septiembre el 2.021, recurso 1111/2017, como igualmente al coproductor.

Y son los supuestos de coproducción, fenómeno frecuente en el sector del cine, y a los que la normativa del cine pone determinados límites respecto de la cuantía de dicha coparticipación, **en los que cabe preguntarse en qué circunstancias es posible hablar de un verdadero productor cinematográfico en concurrencia con otro**.

Por ello, acudiremos a un concepto de productor cinematográfico propio de la legislación reguladora de esa materia, como requiere el art.12.2 de la LGT 58/2003, cuando se refiere al "sentido técnico o jurídico" de los términos empleados por las normas tributarias. A estos efectos, entienden las partes y aceptan las mismas que, según deriva de dicha normativa, art.120.2 del TRLPI, aprobado por RDL 17996, al concepto de productor le son de aplicación las siguientes connotaciones:

A) Iniciativa en la gestión: Dicha iniciativa está acreditada en autos, lo cual no impide, como en el caso presente, que un coproductor se una con posterioridad al ejercicio de una producción iniciada por otra empresa incorporándose a dicho proceso, y asumiendo las propias funciones que le corresponden. Así lo dispone el art.27.2 del Decreto 2062/2008, de 12 de diciembre, que permite la incorporación de un productor antes de la finalización del proceso de producción, realizando la aportación económica comprometida, así como la DA 126ª de la LPGE 3/2017.

   El hecho de que la distribuidora, Dover LLC, sea la cesionaria por 8 años de los derechos de explotación y distribución y ejercitase una opción de compra sobre la película forma parte de la diferente política empresarial de una y otra. Así, la actora asume menores riesgos que Cott, al igual que la distribuidora, y en compensación recibe menos ingresos -pero también asume ingresos variables- ni asume los sobrecostes, según se deduce del contrato de 4.1.2011, elevado a público en fecha 18.2.2011. El otorgamiento de los derechos residuales a Cott (a la versión definitiva, al montaje adicional necesario, a los derechos no expresamente reconocidos), no son sino consecuencia de la posición mayoritaria de Cott. Pero no se puede dudar que asume la responsabilidad de los riesgos que se produzcan durante la producción, suscribiendo las respectivas pólizas, así como la plena gestión de la producción de la película en España (Islas Canarias), tal como se deduce del contrato celebrado con COTT: *"cada parte será responsable de las decisiones del día a día en relación con su parte de producción de la película".* Los riesgos que asume podrán ser inferiores que los de COTT, pero existen y no se pueden negar, y son proporcionales a su participación en la coproducción.

B) En segundo lugar también cabe hablar de la necesidad de que opere una titularidad de los derechos de la propiedad intelectual cuyo objeto es la obra

audiovisual, y este dato, en el caso presente en modo alguno esto ha sido discutido por la Inspección, y así se deduce del propio contrato de coproducción celebrado en fecha 8.2.2011 en el que se reconoce la titularidad de la actora sobre dichos derechos de la propiedad intelectual, por lo que en modo alguno puede ser cuestionado por el TEAC. Sin olvidar que la actora contabilizó la obra audiovisual como inmovilizado intangible (folio 15 del acuerdo de liquidación), lo que resulta del todo relevante sin que aquél la haya desvirtuado, pues la actora sí ha intervenido en la producción (folio 33 del acuerdo).

C) El último de los requisitos es el que se refiere a la responsabilidad en la gestión de la producción de la película. Dicha responsabilidad no tiene por qué venir marcada necesariamente con la prestación directa de servicios por quién pretende ser considerada como verdadera productora cinematográfica, tal como reconoce el acuerdo de liquidación (folio 33).

Por último, no es necesario originar flujos de caja para obtener la condición de productor cinematográfica, como apunta la resolución impugnada, por no ser legalmente exigible este dato.

Ello nos obliga a aplicar, las reglas generales de la carga de la prueba partiendo de la carga de la prueba de los hechos constitutivos corresponde al actor, conforme a lo dispuesto en el artículo 105.1 de la LGT 58/2003, y 217.2 de LEC 1/2000, y ello en virtud de la doctrina jurisprudencial de ociosa cita, que exige a la actora la prueba de los hechos constitutivos de su pretensión, procediendo a analizar dicha cuestión.

FJ 5º.- Y en este sentido, valorando la documental existente, entendemos que la tesis de la recurrente sobre la participación en la gestión de la producción está suficientemente acreditada conforme a estos elementos probatorios:

A) Existe un verdadero reparto en la coproducción de la película respecto del mercado geográfico y que en el caso de España corresponde a la recurrente, al igual que Japón, Alemania, Francia, Rusia, Méjico, Italia, Corea del Sur, Brasil, y a Cott el resto del mundo. Este dato ha sido claramente pasado por alto, tanto por la inspección como por el TEAC, y es determinante por sí solo para la estimación del recurso.

B) El diferente porcentaje de participación de ambas coproductoras determina necesariamente que sea mayor la responsabilidad de la filial de la Warner, Cott, que la de la propia recurrente, como no puede ser de otra manera. Aquélla habrá podido establecer los elementos determinantes de la película: dirección, protagonistas lugar de realización (Canarias), e incluso se admite que en caso de conflicto de decisiones pueda corresponder la palabra última como garante a Warner Bross. Sin embargo, del referido contrato se deduce que también la recurrente puede tomar decisiones relativas a la gestión sobre todo en lo que se refiere a la ejecución de la misma en España, en concreto en Canarias, pudiendo designar compositor, los actores secundarios y 200 extras.

C) En último término, la delegación de funciones de la recurrente en una persona jurídica encargada de realizar las tareas propias de productor Ejecutivo, como igualmente la delegación de funciones en la responsable de la supervisión de la película, no ponen en entredicho la condición de productora cinematográfica que tiene la recurrente. Y en este sentido, como se deduce de la documental aportada en la vía administrativa, en las certificaciones aportadas se expresa que tanto Sur-Film Production & Services S.L. ("Sur-Film") y Dª. Adriana respondían siempre a las instrucciones dadas por la recurrente, no limitándose la segunda a la mera elaboración de informes, como indica la inspección, deduciéndose la importancia de sus funciones en el certificado de servicios prestados de 10.10.2017. La actora, como otras productoras o coproductoras, no necesita necesariamente disponer de un determinado volumen de personal y servicios para poder realizar las tareas de coproducción, tal como frecuentemente ocurre en la práctica del séptimo arte.

Y si la Inspección entiende que las funciones de Sur Films son labores de mera gestión y administrativas es porque la labor de la recurrente y la de la Sra. Adriana han sido relevantes para completar las tareas de producción realizadas, como lo revelan también los correos electrónicos aportados al expediente de fecha 16 de febrero de 2011 (documento nº153).

FJ 6º.- Todo lo anteriormente expuesto justificaría, por sí solo, la estimación del presente recurso contencioso-administrativo, al tener la recurrente la condición de coproductora cinematográfica, tanto en términos tributarios como de dicha legislación sectorial. **Sin embargo, conviene poner de relieve dos circunstancias añadidas que no pueden dejarse pasar por alto**.

La primera, y tiene razón la recurrente, en su "clara y meridiana exposición", en el escrito de demanda, es la de que la propia legislación cinematográfica ha sido impulsora de las AIES como instrumentos jurídicos idóneos y necesarios para favorecer la inversión en el sector cinematográfico, tal como seduce de los debates parlamentarios relativos a la aprobación de la Ley de Presupuestos para 2.017, nº 3/2017, de 29 de junio, que introdujo la DA 126ª, expuestos por la actora en el escrito de demanda, como igualmente del propio Preámbulo de la Ley del cine 55/2007, en relación con su art.21, que revelan la voluntad de legislador de potenciar la figura de la AIE así de favorecer la inversión en el citado sector, diferenciando además la figura del productor del productor ejecutivo, lo que justifica la delegación de funciones y cometidos en el ámbito del cine. Y así, dice dicha DA 126ª:

"Disposición adicional centésima vigésima sexta. Agrupaciones de interés económico que ostenten la condición de productor a los efectos previstos en el Real Decreto Legislativo 1/1996.

A los efectos de lo dispuesto en el artículo 120.2 del Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, se entenderá que las Agrupaciones de Interés Económico ostentan la condición de productor siempre que se constituyan como productora independiente, mediante el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 4.n) de la Ley 55/2007, de 28 de diciembre, se incorporen a la producción con anterioridad a la fecha de finalización de rodaje, y designen al productor ejecutivo encargado de asumir la iniciativa del proyecto..."

Y en segundo lugar, tampoco puede pasarse por alto la reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo acerca de la necesidad de que la Administración Tributaria actúe de forma conexa y en coordinación con los demás sectores de la Administración Pública del Estado, cuando se han pronunciado acerca de alguna cuestión que prejuzga una regularización tributaria. Tal como ha sido el caso de las deducciones tecnológicas en la imposición societaria, reiterando que los pronunciamientos de la

Agencia Tributaria no pueden ir dispares de los efectuados por el Ministerio de Ciencia y Tecnología. Así, por todas sentencias del Tribunal Supremo de fecha 4.11.2024, recurso 3015/23 y 1634/23 y de 9.10.2024, recursos 1635/23 y 1633/23. Doctrina que resulta de plena aplicación al caso, no solamente por el obligado respeto a los actos propios, a la personalidad jurídica única de la Administración del Estado y al principio de confianza legítima, sino igualmente de lo derivado en el artículo 39.4 de la Ley 39/2015 de 1 de octubre del PAC, en cuanto que *"las Administraciones Públicas respetarán los actos y normas procedentes de los demás órganos administrativos aunque no dependan jerárquicamente de ellas o dependan de otras administraciones*". Por consiguiente, no cabe una estanqueidad de la actuación de la AEAT de forma descoordinada respecto de otros órganos administrativos, a menos que, concurran especial razones que justifiquen dicha separación de criterio, perfectamente motivadas, lo cual ha de ser la excepción y no la regla general.

Por todo lo expuesto, queda claro que la actora es productora a efectos cinematográficos y tributarios, como así lo reconoció el ICAA al inscribirla en el registro de empresas cinematográficas y audiovisuales con fecha 16.2.2011, así como por la calificación de película de largometraje para España, en la que aparece la actora como productora, además de que la Comunidad Autónoma de Canarias certificó la calificación como obra audiovisual canaria en fecha 16.4.2012, figurando como productora. Igualmente, figura en el Registro de empresas de producción en fecha 28.4.2011, con el mismo carácter, entre otros certificados en los que se expresaba tal condición. Lo expuesto supone una clara confianza legítima que se plasma en la Guía del MECYD sobre incentivos fiscales aplicables a las inversiones cinematográficas, que, aunque no sea un documento oficial no permite desconocer el principio de respeto a la actuación de quien ha confiado en su contenido. Principio de confianza recogido en el art.3.1 de la Ley 40/2015 (STS de 22.6.2016, recurso 2218/2015 y 6.3.2014, recurso 2171/2012, por todas). **Por consiguiente, la actora es verdadera productora cinematográfica y no una estructura aparente creada para proporcionar beneficios fiscales a sus partícipes, como entiende la Inspección.**

Todo ello en línea con las Consultas Vinculantes de la AEAT, entre otras, las nº VO894/15 de fecha 28 de enero, así como la VO 317/15, de fecha 23 de marzo de 2.015, por todas, cuyo contenido debe ser respetado por la AEAT, conforme al art.89.1 de la LGT 58/2003, relativas al valor del certificado de productor.

En consecuencia, y sin necesidad de entrar en otras consideraciones -v.g. sobre la deducción admitida frente a uno de los socios de la AIE- ello conlleva la anulación de la resolución del TEAC impugnada en autos, así como la liquidación de la Inspección que confirma, toda vez que procede la aplicación de la deducción expresada en el artículo 38 del RDL 4/2004, en la cuantía aplicada por la actora objeto de regularización al ejercicio 2011-2012 de 22.596.700 euros.

FJ 7ª.- Por consiguiente, por todo lo expuesto, procede la estimación del recurso contencioso administrativo, anulándose la resolución impugnada del TEAC, así como la liquidación que confirma. Por otro lado, procede condenar, en cuanto al pago de las costas procesales a la parte demandada, conforme al art.139 de la ley jurisdiccional y al criterio del vencimiento objetivo.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. RENDIMIENTOS DEL CAPITAL MOBILIARIO PROCEDENTES DE LAS COMUNIDADES DE AGUAS: LA LEY 8/2028 NO ES SOLO INTERPRETATIVA SINO MODIFICATIVA Y SOLO RESULTA APLICABLE A LOS EJERCICIOS POSTERIORES A SU ENTRADA EN VIGOR; EN LOS EJERCICIOS ANTERIORES DEBÍA TRIBUTAR COMO RENDIMIENTO DEL CAPITAL MOBILIARIO POR LA PARTICIPACIÓN EN FONDOS PROPIOS DE CUALQUIER TIPO DE ENTIDAD (TSJC, SALA DE SANTA CRUZ DE TENERIFE, SENTENCIA 29.10.2024, RECURSO Nº. 14/2024, PONENTE: PEDRO HERNÁNDEZ CORDOBÉS)

FJ 1º.- Se impugna la resolución del Tribunal Económico Administrativo de Canarias, Sala de Santa Cruz de Tenerife, dictada en la reclamación económico administrativa NUM000, sobre el concepto impositivo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2016, impugnación de la liquidación provisional dictada dentro un procedimiento de comprobación limitada que suprime los gastos deducidos procedentes de los rendimientos declarados por su participación en las Comunidades de Aguas.

La demanda sostiene que la actora, partícipe de una comunidad de aguas, desarrolla una actividad económica y procede deducir como gastos las cuotas satisfechas a la comunidad. Añade que la reforma operada en la Ley 19/1994 por la Ley 8/2018, meramente "aclara" la deducibilidad de tales desembolsos.

FJ 2º.- Pronunciamiento de la Sala.

I.- El recurso versa sobre la correcta declaración de los rendimientos del capital mobiliario procedentes de las Comunidades de aguas. En el caso la actora, en la autoliquidación presentada por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio 2016, declaró como rendimientos del capital mobiliario a integrar en la base imponible general, la cantidad de 25.908,09 euros (casilla 39) y 21.799,02 euros como gastos fiscalmente deducibles.

No se cuestiona que los rendimientos y los gastos fiscalmente deducibles provienen de la venta de agua procedentes de la Comunidades de Agua. La propuesta de liquidación y la liquidación provisional, integra la cantidad, sin deducir gastos, en la base imponible del ahorro.

II.- Plantea la demanda que la actora desarrolla una actividad económica por la venta de agua y tiene derecho a la deducibilidad de los gastos -de elevación- - en tanto que necesarios para la obtención del rendimiento. Se trata de una cuestión sobre la que se ha pronunciado la Sala en anteriores recursos, entre otras, sentencia de 10 de septiembre de 2021, procedimiento ordinario 186/2020, de 14 de junio de 2021, procedimiento ordinario 187/2020, y 23 de abril 2021, procedimiento ordinario 117/2020.

Hemos mantenido que los rendimientos gravados son percibidos como consecuencia de su participación en una Comunidad de Aguas, regulada en la Ley de 27 de diciembre de 1956, de heredamientos de aguas del archipiélago canario. Dichas Comunidades, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 1 y 7 de la Ley de 1956, tiene personalidad jurídica propia, distinta de la de sus miembros y en cumplimiento de sus fines gestionan por cuenta de los comuneros las labores de conducción y alumbramiento del agua.

Reproducimos, como criterio que hemos asumido, parte de la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 27 de julio de 2006, que cita la resolución del TEAR y el acuerdo de liquidación, sobre la naturaleza de los rendimientos derivados de las Comunidades de Aguas de canarias, en cuanto señala:

«el reconocimiento de personalidad jurídica a la Comunidad de Aguas acarrea una importante consecuencia de orden fiscal, que es que nos encontramos ante un sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades por obligación personal, aunque goce de exención. Lo que se pretende a través de la comunidad de aguas, según la Ley de 1956, es poner una serie de elementos en común con la finalidad de alumbrar agua, pero una vez que ese alumbramiento se produce, su titularidad es de los socios, no de la comunidad, por lo que deben atribuirse a los comuneros los beneficios obtenidos en la venta del agua de su propiedad, respecto de la cual, la comunidad no hace sino gestionar su alumbramientos y su conducción tanto desde el punto de vista administrativo como desde el punto de vista de las obras necesarias para su extracción y conducción. La comunidad de aguas es, por tanto, sujeto pasivo pero exento de Impuesto de Sociedades, siendo dicha exención subjetiva, de tal forma que el beneficio obtenido por la comunidad, independientemente de su fuente de origen y de si se distribuye o no, debe tributar en sede de los comuneros»

En cuanto a los gastos, una vez excluido que los rendimientos provenga de una actividad económica desarrollada por el socio, y declarado que el agua percibida es un rendimiento del capital mobiliario por la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad, artículo 25 de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el artículo 26 solo permite deducir los gastos de administración y depósito de valores negociables que repercutan las empresas de los servicios de inversión, entidades de crédito u otras entidades financieras.

III.-La disposición adicional 3ª de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, en la redacción vigente hasta el 7 de noviembre de 2018, por lo que interesa al recurso, disponía:

«1. Las Comunidades de Aguas y Heredamientos de Canarias, reguladas por la Ley de 27 de diciembre de 1956, continuarán exentas del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de la tributación que deban soportar los partícipes y comuneros en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o Sociedades, según corresponda, y de los deberes de colaboración con la Hacienda Pública española establecidos en la Ley General Tributaria.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, en ningún caso se considerará rendimiento sujeto al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o

al Impuesto sobre Sociedades, el agua percibida por los comuneros o partícipes que sea destinada al riego de sus explotaciones agrícolas.
...».

La Ley 8/2018, de 5 de noviembre, modifica la disposición adicional y añade -nuevamente por lo que interesa al recurso- el siguiente texto:

«3. La renta obtenida por los comuneros o partícipes contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas tendrá la consideración de rendimientos de la actividad económica cuando derive de la transmisión a terceros del agua alumbrada por las Comunidades de Aguas y Heredamientos de Canarias y de rendimiento del capital mobiliario a los que se refiere el apartado 4 del artículo 25 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio cuando derive de la cesión temporal a terceros de sus derechos de aprovechamiento sobre las aguas en la participación o cuota indivisa que sobre ellas sea de su titularidad.

En ambos casos, para el cálculo del rendimiento neto tendrán la consideración de gasto deducible las cuotas satisfechas durante el período impositivo por su pertenencia a la Comunidad o al Heredamiento que proporcionalmente corresponda al agua transmitida o a los derechos de aprovechamiento sobre las aguas subterráneas cedidos, con el límite de los rendimientos íntegros obtenidos en dicho ejercicio por tal transmisión o cesión. El exceso podrá deducirse en los cuatro años siguientes, sin que pueda exceder, conjuntamente con los gastos por estos mismos conceptos correspondientes a cada uno de estos años, de la cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos en cada uno de ellos por la transmisión del agua alumbrada o la cesión temporal de tales derechos.»

Se trata de una modificación que hemos considerado que no es, como se pretende, de alcance meramente interpretativo del régimen hasta entonces vigente, sino que lo modifica y que por lo tanto sólo resulta aplicable a los ejercicios posteriores a su vigencia.

El principio de igualdad en la aplicación de la Ley, no considerando la Sala que proceda apartarnos de la doctrina contenida en las sentencias anteriormente dictadas sobre esta cuestión, conduce a pronunciarnos en igual sentido desestimatorio.

IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO

IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO. BASE IMPONIBLE: EN LA ACTIVIDAD PRINCIPAL DE VENTA DE VEHÍCULOS, LA PRESTACIÓN DEL SERVICIO DE MATRICULACIÓN DE LOS VEHÍCULOS VENDIDOS, DEBE ENTENDERSE COMO UNA PRESTACIÓN ACCESORIA DE LA PRINCIPAL DE ENTREGA DEL VEHÍCULO; PERO LOS SERVICIOS DE EXTENSIÓN DE LA GARANTÍA DEL FABRICANTE SON UNA PRESTACIÓN INDEPENDIENTE QUE DEBE TRIBUTAR AL TIPO GENERAL. DEDUCCIONES: LA ACTIVIDAD DE MEDIACIÓN FINANCIERA QUE PRESTA LA CONCESIONARIA DE VEHÍCULOS CONSTITUYE UNA ACTIVIDAD DIFERENCIADA A EFECTOS DE APLICARLE EL RÉGIMEN DE DEDUCCIONES (TS, SENTENCIA 20.12.2024, RECURSO Nº. 826/2023; PONENTE: FRANCISCO JOSÉ NAVARRO SANCHÍS).

FJ 1º.- (…) En el recurso de casación debemos dar respuesta a tres preguntas, en relación con determinadas actividades que presta el recurrente, sujetas al IGIC. Si la actividad de prestación de servicios de extensión de garantía del fabricante, matriculación de los vehículos vendidos y actividad de mediación financiera son actividades accesorias de la actividad principal consistente en la venta de vehículos. Dicha calificación es decisiva para efectuar la liquidación del IGIC. En el caso de la extensión de la garantía del fabricante y matriculación de los vehículos, implica que la prestación tribute al tipo incrementado, si se trata de una actividad accesoria; o al tipo general, si una prestación independiente.

Por otro lado, en el supuesto de la mediación financiera, su calificación como una actividad diferenciada le permitiría aplicar las deducciones propias de las actividades diferenciadas, lo que no acontecería si la considerásemos como accesoria

FJ 2º.- - **Normativa del IGIC aplicable al caso.**

Para dilucidar estas cuestiones litigiosas, es preciso acudir a la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (en adelante LREFC), cuyos artículos 22, 23 y 34 se reproducen en la parte en que queda afectada la resolución del asunto (los resaltes son de esta sentencia): El artículo 22 LREFC, que regula la "base imponible en las entregas de bienes y en las prestaciones de servicios: Regla general", dispone lo siguiente:

"1. La base imponible del impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas.

2. En particular, se incluyen en el concepto de contraprestación:

a) Los gastos de comisiones, portes y transporte, seguros, primas por prestaciones anticipadas y cualquier otro crédito efectivo a favor de quien realice la entrega o preste el servicio, derivado de la prestación principal o de las accesorias a la misma.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, no se incluirán en la contraprestación los intereses por el aplazamiento en el pago del precio en la parte en que dicho aplazamiento corresponda a un período posterior a la entrega de los bienes o la prestación de los servicios…".

Por su parte, el artículo 23 de la ley se ocupa de la "Base imponible en las entregas de bienes y en las prestaciones de servicios: Reglas especiales":

"…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".

Finalmente, el artículo 34, entre la regulación propia del IGIC, disciplina el "Régimen de deducciones en actividades diferenciadas", en estos términos:

"1. Los sujetos pasivos que realicen actividades económicas en sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional deberán aplicar el régimen de deducciones con independencia respecto de cada uno de ellos.

La aplicación de la regla de prorrata especial podrá efectuarse independientemente respecto de cada uno de los sectores diferenciados de la

actividad empresarial o profesional determinados por aplicación de lo dispuesto en las letras a') y c') del número 2 del presente artículo…

"…2. A efectos de lo dispuesto en esta Ley, se considerarán sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional los siguientes:

a') Aquellos en los que las actividades económicas realizadas y los regímenes de deducción aplicables sean distintos.

Se considerarán actividades económicas distintas aquellas que tengan asignados grupos diferentes en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas.

No obstante lo establecido en el párrafo anterior, no se reputará distinta la actividad accesoria a otra cuando, en el año precedente, su volumen de operaciones no excediera del 15 por 100 del de esta última y, además, contribuya a su realización. Si no se hubiese ejercido la actividad accesoria durante el año precedente, en el año en curso el requisito relativo al mencionado porcentaje será aplicable según las previsiones razonables del sujeto pasivo, sin perjuicio de la regularización que proceda si el porcentaje real excediese del límite indicado.

Las actividades accesorias seguirán el mismo régimen que las actividades de las que dependan".

FJ 3º.- (…)

2º.- Incoación de acta de disconformidad.

Como resultado de dichas actuaciones (inspectoras), el 26 de septiembre de 2019 se firmó acta de disconformidad, relativa al Impuesto y periodos citados, en la que se propone una liquidación tributaria por importe de 240.363,21 euros. La regularización propuesta por la Inspección a la empresa concesionaria de vehículos radicada en Canarias consistió en: 1) Incrementar la cuota de IGIC devengado, por considerar accesorias a la entrega de vehículos los servicios de ampliación de la garantía del fabricante y las de gestión de matriculación de vehículos. Se entendió que el tipo de gravamen aplicable a esos otros servicios era el incrementado del 9,5 o 13,5 % y no el general del 7%; y 2) Reducir la cuota de IGIC deducible, aplicando

la regla de prorrata general, al considerar que la mediación financiera era accesoria a la venta de vehículos y no era un sector diferenciado.

3º.- Acuerdo de liquidación.

El 13 de diciembre de 2019, el Inspector Jefe de la Dependencia de Inspección de Tributos en Santa Cruz de Tenerife aprobó la liquidación definitiva, con una cantidad a ingresar de 241.657,01 (220.930,58 euros en concepto de cuota, y 20.726,43 euros en concepto de intereses de demora). Dicha resolución fue notificada el 20 de enero de 2020.

4º.- Reclamación económico-administrativa.

Contra la liquidación se interpuso 13 de febrero de 2020 reclamación ante la Junta Económico-Administrativa de Canarias (autonómica), en que se alegó: (i) la prescripción del derecho a determinar o exigir el pago de la deuda tributaria del IGIC; (ii) la falta de motivación de la liquidación en cuanto al cálculo de los intereses de demora; (iii) la improcedente aplicación de la regla de prorrata; y, por último, (iv) se cuestionaba el tipo aplicable a la extensión de la garantía del fabricante y a la gestión de matriculación.

5º.- Resolución de las reclamaciones mencionadas.

El 25 de febrero de 2021, la JEAC resolvió desestimar la reclamación.

(…)

6º.- Recurso contencioso-administrativo.

AAAA interpuso recurso contra la resolución (…) ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias. El 17 de octubre de 2022 se dictó sentencia que lo estimó en parte, por prescripción alegada en relación con las declaraciones mensuales del IGIC entre enero y agosto de 2014. La *ratio decidendi* de la sentencia se contiene en los fundamentos de derecho cuarto y quinto con el siguiente tenor literal:

"CUARTO.- Alegación de que la actividad de intermediación financiera es actividad diferenciada (no accesoria) a los efectos de deducciones de actividades diferenciadas e improcedencia de la regla de prorrata.

[...] Por ello se considera que esta actividad tiene sustantividad suficiente para no ser en sí misma actividad diferenciada, no accesoria de la venta de vehículos, sin perjuicio del examen del requisito cuantitativo de que su volumen de operaciones (art. 34.2.a' LIGIC) tiene que exceder del 15% del volumen de operaciones de la actividad principal (venta de vehículos) en el año precedente.

4. El paso siguiente está en determinar el requisito cumulativo sobre si el volumen de operaciones de esta actividad de intermediación financiera en el año precedente excede o no del 15% del volumen de la actividad de compraventa de vehículos.

Existe un concepto legal de "volumen de operaciones" está determinado por el artículo 51 LIGIC, y consiste en el importe total, excluido el propio Impuesto General Indirecto Canario y, en su caso, el recargo del régimen especial de comerciantes minoristas y la compensación a tanto alzado, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por el sujeto pasivo durante el año natural anterior, incluidas las exentas del impuesto. Llevado a ese asunto este concepto legal de volumen de operaciones responde al importe económico resultante de las operaciones de la actividad, no al número de operaciones realizadas en dicha actividad.

Consta en el Fundamento de Derecho Tercero -FD3º- del informe ampliatorio, el informe del inspector actuante que indica que, en cuanto a este requisito cuantitativo, no cabe la menor duda de que se cumple la condición, puesto que los cálculos realizados conllevan siempre que la actividad accesoria fluctúa entre el 1 y pico por ciento (con lo que al redondear la prorrata implica una deducción del 99%) o el 2 y pico por ciento (prorrata del 98% deducible).

Al incumplir el requisito cumulativo cuantitativo de 15% de volumen de operaciones la actividad de intermediación financiera, debe tener la consideración de actividad accesoria.

Procede desestimar este motivo de impugnación.

QUINTO.- El tipo impositivo aplicable a la extensión de la garantía del fabricante y a la gestión de matriculación atendiendo a que se trate de una única operación global, en aplicación de los artículos 22 y 23.2 LIGIC.

1. En la demanda se alega que la extensión de la garantía del fabricante y la gestión de la matriculación se factura de manera diferenciada de la de factura de venta del vehículo. La Inspección de Tributos considera que son prestaciones accesorias de la venta y que deben ser consideradas una operación global a gravar con el mismo tipo impositivo que la entrega del vehículo.

Efectivamente, tanto la extensión de garantía como la gestión de matriculación, carecen de sentido y finalidad si no es en relación con la actividad de venta de vehículos, lo que lleva a considerarlos como operación global con identidad de partes (prestador de servicio y cliente final).

Dependiendo de la consideración de operación global o no lo facturado en estas actividades integrará o no la misma base imponible del IVA de la actividad de venta de vehículos, a los efectos de aplicación del mismo tipo de gravamen.

2. La STJUE de 16-07-15 (C-584/13) sobre un caso de cobertura de riesgo de averías mecánicas en ventas de vehículos de ocasión, a efectos de sistema común de IVA y determinación si hay una base imponible uniforme, hace pronunciamientos en el marco del litigio suscitado, e indica que sin perjuicio de que el órgano jurisdiccional verifique la naturaleza exacta de las relaciones entre las distintas personas que intervienen en el contexto de la prestación controvertida en los litigios principales, en el caso de esta cuestión prejudicial se trata de un revendedor de vehículo de ocasión que no participa en la ejecución del contrato de garantía (apartado 36). En dicho asunto principal en caso de avería mecánica cubierta por la garantía, el comprador del vehículo de ocasión no está obligado a ordenar la reparación en un taller perteneciente al revendedor o que éste le indique; y el taller al que se dirija debe convalidar el presupuesto de reparación con la empresa de seguro.

Las circunstancias de este caso no son las mismas que la de la cuestión prejudicial, pero su doctrina sí es útil al caso, puesto que la garantía que indica la demanda es la del fabricante del que es concesionario de venta, y no interviene entidad de seguro diferenciada, debiendo el comprador en caso de avería ir al taller

indicado por la concesionaria, según indica la demanda al referir a la "Extensión de garantía Nissan 5" y su clausulado, referido en folio 24 del escrito de demanda.*

No existe prestador de la garantía diferente de la empresa vendedora de vehículos.

La prestación del servicio de matriculación tiene como finalidad poder circular legalmente de manera que es necesaria para la venta, y si se realiza por la concesionaria forma parte de la operación global. Tampoco en este caso hay prestador de este servicio de gestión diferentes de la empresa vendedora.

Consecuentemente, tienen la consideración de operación única y procede desestimar este motivo de impugnación. En definitiva y por consiguientemente, procede estimar parcialmente el recurso contencioso en cuanto a la prescripción alegada y desestimarlo en cuanto al resto de pronunciamientos".

FJ 4º.- Recurso formulado por AAAA.

El escrito de interposición del recurso de casación centra su argumentación en dos puntos esenciales: por un lado, lo que atañe al tipo impositivo aplicable a la extensión de la garantía del fabricante y al servicio de matriculación; mientras por otro, se denuncia la aplicación incorrecta de la prorrata general en lo que concierne a la mediación financiera. (…)

FJ 5º.- Oposición de la parte recurrida, Comunidad Autónoma de Canarias.

La Administración gestora del impuesto aclara que la controversia trata de dirimir si a efectos del IGIC, el concepto de contraprestación en las compraventas de vehículos debe incluir las gestiones de matriculación y la extensión de la garantía, como defiende la Administración; además, si la actividad de mediación financiera prestada es accesoria o complementaria de la venta de vehículos o constituye una actividad diferenciada. (…)

FJ 6º.- El juicio de la Sala.

1) La transcendencia de la propuesta a efectos de liquidación.

Conviene recordar que la calificación de las operaciones controvertidas como autónomas o accesorias tiene una importante decisiva en la liquidación. En el caso de la extensión de la garantía y la actividad de gestión de matriculación de vehículos, supondrá la aplicación del tipo general del IGIC previsto para la operación principal, a la que siguen las actividades accesorias. Por contra, si son operaciones independientes, no formarán parte de la base imponible por la venta del automóvil y se les aplicará el tipo del 7%.

En lo relativo al supuesto de la mediación financiera, la calificación como accesoria de dicha operación tiene repercusión en la aplicación del régimen de deducciones en actividades diferenciadas (art. 34 LREFC). En su dimensión tributaria, se trata de aplicar o no la regla de prorrata especial respecto a sectores diferenciados.

2) Aplicación de la doctrina del IVA al IGIC.

En primer lugar, nos hemos de referir necesariamente a la posibilidad de aplicar la doctrina contenida en distintos pronunciamientos del TJUE y del Tribunal Supremo sobre el IVA a aspectos del Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) cuando la regulación de éste -como aquí sucede- es sustancialmente idéntica a la prevista para el IVA y ya existe una interpretación consolidada de aquellos órganos jurisdiccionales. Sobre esta extensión dogmática ya hay una doctrina afianzada de la Sala Tercera que avala esta postura, como demuestran diversas sentencias. Así, en la STS de 18 de mayo de 2020, rec. 6601/2017 (…).

Con fundamento en esta posición, las STS de 18 de mayo de 2020, rec. 6601/2017 o 19 de mayo de 2020, rec. cas. 6528/2017 declararon esta doctrina casacional:

"[…] resulta de aplicación para la interpretación de los artículos 4, 9.8 (en la actualidad 9.9) y 28 de la ley 20/1991, en relación con la sujeción o no del Impuesto General Indirecto Canario de las operaciones que realiza una sociedad de capital público con naturaleza de órgano técnico jurídico a su entidad pública territorial, la doctrina del Tribunal Supremo sentada a propósito de la interpretación del art. 7.8 de la ley del IVA que exceptúa de la no sujeción al IVA cuando se trata de operaciones realizadas mediante empresas públicas, todo ello partiendo de que el territorio de Canarias queda fuera del ámbito de aplicación de dicho Impuesto […]".

Además, en la STS 16 de noviembre de 2020, rec. 4942/2018, sobre la posibilidad de solicitar la devolución del exceso de cuotas soportadas de IGIC cuando se ha producido la caducidad, se afirmó lo siguiente:

"Contestamos a ese razonamiento -y así debemos reiterarlo ahora- que cuando el legislador estatal, en ambos cuerpos normativos, y también mediante las mismas normas estatales, durante el mismo período de vigencia, ha querido regular una materia de manera idéntica (en el caso, la relación alternativa y no excluyente entre compensación y devolución de cuotas) y cuando ambos supuestos, por voluntad del legislador nacional, resultan tratados de manera idéntica, no hay razón para que sean interpretados de forma distinta por la sola razón de que se haya fundamentado tal interpretación en una sentencia que alude a una norma europea, que no constituye, en puridad, la ratio decidendi de la sentencia recurrida, sino que ésta descansa en el principio de neutralidad, esencial no solo en el IVA, sino también -ocioso es decirlo- en el IGIC".

En concreto, la argumentación fue la siguiente:

"la armonización entre ambas figuras impositivas, por voluntad del legislador nacional, es prácticamente total, y está fundada en la necesidad de evitar distorsiones en el mercado interior entre la Península e Islas Baleares y Canarias y en el exterior entre Canarias y países miembros de la UE. Tal es así, como se pone de manifiesto con los artículos controvertidos comparados, que a renglón seguido de una modificación del IVA peninsular derivada de los cambios normativos o de exigencias jurisprudenciales comunitarias esta es aplicada, al mismo tiempo y mediante la misma norma, también en el IGIC, con la misma fecha de entrada en vigor.

Por ello, en este caso, lo relevante, como dice la Sentencia de Instancia, es que el legislador nacional ha querido dejar fuera de los supuestos de no sujeción del IVA-IGIC; y, consecuentemente sujetos a ambos impuestos, a los entes públicos que operen o actúen en el mercado por medio de empresas públicas, privadas, mixtas o, en general, de empresas mercantiles".

Asimismo, cabe mencionar la STS 17 de junio de 2023, rec. 957/2023 y la STJUE de 8 de diciembre de 2016, C-208/15, Stock '94, para fijar la doctrina en la cuestión.

En definitiva, estamos ante dos tributos indirectos con idénticas finalidades y que, además, emplean las mismas técnicas de repercusión y deducción. Ello ha llevado al Tribunal Supremo a considerar aplicable al IGIC la doctrina que en torno al IVA se haya fijado, máxime cuando la regulación es idéntica como ocurre en el presente supuesto.

Así, en la operación de intermediación financiera, que resulta de aplicación el artículo 34 LREFC, equivalente al artículo 9 LIVA. Por otro lado, sobre extensión de garantía y matriculación, los artículos 22 y 23 LREFC corresponden a los artículos 78 y 79 LIVA.

C) Obligación principal y accesoria.

Admitido que resulta aplicable la jurisprudencia del TJUE en materia de IVA, hemos de centrarnos en la noción de prestación principal y accesoria en el la regulación del IVA.

(…)

D) La matriculación de vehículos como operación accesoria de la principal.

Nos remitimos en todo a la STS 17 junio de 2024, recurso de casación nº 957/2023 y, por tanto, a la consideración como accesoria de dicha actividad.[3]

E) La extensión del servicio de garantía del fabricante.

Avanzando en la argumentación pertinente, conviene precisar en qué consiste la operación de extensión del servicio de garantía que se ha puesto en cuestión.

La sentencia impugnada señala, a propósito del servicio de garantía, lo siguiente:

"Las circunstancias… no son las mismas que la de la cuestión prejudicial, pero su doctrina sí es útil al caso, puesto que la garantía que indica la demanda es la del fabricante del que es concesionario de venta, y no interviene entidad de seguro

[3] Dicha sentencia fue reseñada en el nº 62 de la revista "Hacienda Canaria", páginas 235 y siguientes.

diferenciada, debiendo el comprador en caso de avería ir al taller indicado por la concesionaria, según indica la demanda al referir a la "Extensión de garantía Nissan 5" y su clausulado, referido en folio 24 del escrito de demanda.

No existe prestador de la garantía diferente de la empresa vendedora de vehículos".

En primer lugar, debemos advertir que la conclusión a la que llega la sentencia no es correcta, si se examina detenidamente el contenido de las cláusulas de la garantía.

Por tanto, a raíz de lo expuesto y en contra de lo que señala la sentencia, el prestador de la garantía es un sujeto jurídico diferente del recurrente, el vendedor de vehículos, pues recae tal prestación sobre el fabricante o marca (NNN S.A).

En este caso, NNN S.A. es garante que otorga la garantía al cliente (comprador) y cubre las piezas necesarias para la reparación, teniendo la facultar de rescindir el contrato con comunicación al cliente en los supuestos pactados. Por otro lado, como contraprestación de la extensión de la garantía, el comprador puede acudir a un concesionario Nissan o taller autorizado por la marca, de modo que el comprador puede acudir al concesionario que le ha vendido el coche o a otro, durante el plazo pactado. Por tanto, estamos ante un prestador de la garantía distinto al vendedor del automóvil.

Una vez corregido este error de valoración, vemos la repercusión puede tener el hecho de que el garante no sea precisamente el vendedor del vehículo.

Así las cosas, se cita la STJUE 16 julio de 2015 C-584/13, *Directeur general des finances publicque/Mapfre* que analiza si se puede considerar como distinta e independiente la cobertura por un operador independiente al revendedor del vehículo de las averías mecánicas que pudieran afectar al vehículo. La sentencia, aquí impugnada, descarta el paralelismo de tal asunto con las presentes actuaciones, porque señala que se trata de la garantía del fabricante y que el comprador en caso de avería debe acudir al taller indicado por la concesionaria, lo que no es cierto a la vista del clausulado anterior.

Esto es, estamos ante una garantía complementaria que cubre la avería de determinadas piezas durante un cierto período que se inicia con la fecha de compra. De producirse una avería cubierta por la garantía durante el período de cobertura, el adquirente del vehículo se podrá dirigir al taller elegido e indicado por el fabricante (que no tiene por qué ser un taller indicado por el vendedor del vehículo), puede tratarse de otros concesionarios del fabricante o talleres autorizados por la marca. Así, el supuesto que se examina es prácticamente equivalente al analizado por el TJUE, pues se trata de un revendedor de vehículos que ofrece una garantía de las piezas a través de un tercero.

(…)

La extensión de la garantía ha sido calificada, igualmente, como una operación de seguro, distinta de la actividad principal de venta, como así se ha estimado también en la STJUE de 8 de julio de 2021, C-695/19, Radio Popular, al analizar la ampliación de la garantía ofrecida por una empresa dedicada a la venta de electrodomésticos. En este supuesto, la calificación de la operación tenía especial transcendencia, al afectar a la regla de la prorrata del IVA. Entonces, se concluyó que no era una operación accesoria.

(…)

Lo que se debe resaltar, en este asunto, es que quien confiere la garantía al comprador del vehículo es un operador independiente, un tercero que no es parte en la venta, por lo que no puede considerarse una garantía conferida por el vendedor. Esta extensión de la garantía es una prestación de servicios que se suma a la garantía que todo comprador puede exigir frente al vendedor a través de la legislación de consumo. Esto implica que el vendedor del vehículo no participa en la ejecución del contrato de garantía.

Por tanto, el comprador de un vehículo de ocasión -o nuevo, como es el caso- puede adquirirlo sin suscribir tal extensión de la garantía, en cuyo caso dispondrá de la garantía ordinaria que tutela a todo consumidor frente al vendedor, pues actúa *ope legis*. Es decir, la extensión de la garantía no exime al vendedor de sus deberes legales, ni de ninguna de sus responsabilidades, en particular, en materia de vicios ocultos.

Por otro lado, el riesgo cubierto por la garantía afecta al adquirente del vehículo y se deriva de la necesidad de cubrir los gastos de su reparación en caso de avería. No sería lógico que el adquirente del vehículo pagase un suplemento por prestaciones que ya le corresponden en virtud de la ley. Por tanto, el recurrente -vendedor- no está vinculado por el contrato de seguro que establece la ampliación de garantía en favor de los compradores de coches, en condición de asegurado, sino que actúa como mera intermediaria entre estos y un asegurador (fabricante o marca), con quien se celebra dicho contrato y que además es quien se obliga a la cobertura del riesgo asegurado.

(…)

Por último, hemos de pronunciarlos sobre la actividad de mediación financiera prestada por el concesionario. La calificación de esta prestación de servicios resulta relevante a los efectos de aplicar el régimen de deducción previsto en el artículo 34 LIGIC.

La parte recurrente considera que la actividad no es accesoria respecto de la de venta de vehículos, sino diferenciada, a los efectos de deducciones de actividades diferenciadas por lo que entiende no concurren los requisitos previstos en el artículo 34 LIGIC. Por el contrario, la Administración defiende que tal mediación financiera es accesoria de la venta de vehículos, por estar relacionada de manera directa y decisiva en la consecución de la venta, lo que le lleva a descartar la aplicación del régimen de deducciones en actividades diferenciadas del artículo 34 LREFC, aplicando la regla de prorrata.

(…)

El problema radica en la exégesis del artículo 34 LIGC, que se corresponde literalmente con el artículo 9 LIVA y que hemos reproducido anteriormente. Así, la Sentencia de 24 de marzo 2011, casación nº 5134/2006, interpretó el precepto relativo al IVA, concluyendo que para que los diversos sectores de la actividad empresarial o profesional de la entidad recurrente puedan considerarse diferenciados es preciso que concurran simultáneamente los dos requisitos siguientes:

1) Que las actividades económicas realizadas sean distintas, por tener asignados grupos diferentes en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas (CNAE).

2) Que las actividades controvertidas no puedan considerarse como accesorias a la principal desarrollada por la entidad; y una actividad tiene carácter accesorio si se cumplen a su vez dos requisitos cumulativos: que el volumen de operaciones no exceda del 15% de la principal y que su prestación contribuya a la realización de esta última.

(…)

De la literalidad del art. 34 LREFC se extrae que no es suficiente para calificar la actividad como accesoria que el volumen de operaciones no exceda del 15%, que haría superflua la mención a que "además, contribuya a su realización". Por tanto, existe un doble requisito: que el volumen de operaciones no exceda del 15% del de la principal y que contribuya a la realización de la actividad principal, aquí la venta de vehículos.

La Sala de instancia, como hemos comprobado, analiza únicamente el primer requisito, el del volumen de operaciones máximo del 15 % de la actividad principal, lo que le lleva a apreciar como accesoria la actividad de mediación, pero omite el análisis sobre si esa actividad contribuye o no a la realización de la actividad principal. Por el contrario, la JEAC de Canarias, admite la necesidad de cumplir ambos requisitos, tanto el de que los ingresos en el año anterior de la actividad accesoria no superen el 15% como la exigencia de que la actividad accesoria contribuya a la realización de la actividad principal.

Ahora bien, la polémica radica en que la Administración tributaria canaria concluyó que esta actividad de mediación financiera está vinculada de manera directa y decisiva con la actividad principal de venta de vehículos y por ello entiende que contribuye a la finalidad de la actividad principal.

Pues bien, para definir esta actividad que debemos evaluar como principal o accesoria, hay que constatar que la intermediación financiera tiene asignado un grupo diferente a la de venta y que por sus propias características, puede alcanzar una sustantividad propia.

De un lado, la entidad financiera que pacta con el comprador del vehículo es un tercero con personalidad jurídica independiente y es obvio que su existencia es conocida por las partes que tienen la intención de celebrar el contrato de venta.
Por otro lado, de los escasos datos con que contamos, no se puede ignorar que en esta actividad de mediación financiera se utiliza el mismo personal del concesionario que se encarga de la venta del vehículo, y que su actuación no se reduce al mero suministro de información y recepción de solicitudes.

No obstante ello, es difícil admitir que la actividad de mediación financiera contribuya a incrementar la venta de vehículos. Esto es, no se puede desconocer que la adquisición de un vehículo exige un desembolso considerable que es frecuentemente financiado, pero dicha financiación se puede obtener a través de múltiples y diferentes vías, siendo habitual la competencia en este sector. Desde esta perspectiva, el concesionario del vehículo se encuentra en una posición privilegiada para proveer a las entidades financieras de potenciales clientes, de donde cabe colegir que la actividad comercial contribuye a la provisión de una actividad de mediación financiera, no al contrario. Esto permite al concesionario obtener ingresos adicionales por su mediación financiera, como fruto de las características de su negocio, lo que no significa que se contribuye a incrementar las operaciones de venta de vehículos por este motivo dado que la financiación es habitual.

No es de menor importancia el punto de vista de la Dirección General de Tributos. Este criterio se sigue en la Consulta Vinculante V1542-18, de 6 de junio, en respuesta, precisamente, a requerimientos de la AEAT a concesionarios de automóviles en cuanto a la actividad como intermediarios en la financiación de sus ventas, en materia de IVA. En lo que atañe a la exención en el IVA por las operaciones de intermediación financiera debemos tener en cuenta que la Ley del IVA declara exentos del impuesto a los servicios de intermediación en las operaciones de préstamos, incluso si estas operaciones se realizan entre no empresarios o profesionales.

Los requisitos para la exención de los servicios de mediación, de acuerdo con la interpretación de la norma, serán:

- Que la operación en la que se intermedia se encuentre exenta. Condición que se cumple en el presente caso, pues se intermedia en la concesión de préstamo. Ello al margen del régimen de exención en el IVA.

- Que quien ejerce la actividad de mediación sea un tercero, alguien distinto del prestamista y del prestatario. En principio el concesionario será ajeno a los celebrantes del contrato de préstamo.

- Que sus funciones no sean la de mero receptor de solicitudes, sino que tiene que prestarse un servicio real de negociación de condiciones.

La Dirección General de Tributos puso fin a la discrepancia y declaró:

"Aunque de forma indirecta, la financiación de vehículos puede facilitar la venta de automóviles, ***es criterio de este Centro directivo que la actividad de intermediación financiera no puede considerarse como accesoria de la actividad principal de compraventa de vehículos*** *en los términos señalados, pues no contribuyen a la realización de la actividad principal, sino que se trata de una actividad independiente".*

Al ser actividades independientes, procede, según la DGT, aplicar la regla de prorrata especial y que solo se repartan las cuotas de IVA correspondientes a los factores que se utilizan indistintamente en el desarrollo de ambas actividades.

FJ 7º.- Jurisprudencia que se establece.

Como conclusión de todo lo que acabamos de exponer en la fundamentación jurídica, fijamos la siguiente jurisprudencia:

1) En el desarrollo de una actividad principal que consiste en la venta de vehículos, la **prestación del servicio de matriculación** de los vehículos vendidos, debe entenderse, a efectos de determinar la base imponible del IGIC conforme al artículo 22 de la Ley 20/1991, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, como **una prestación accesoria** de la principal de entrega del vehículo.

2) En el desarrollo de la misma actividad, **los servicios de extensión de la garantía del fabricante son**, a efectos de fijar la base imponible del IGIC según los artículos 22 y 23.2 de la Ley 20/1991, **una prestación independiente** que debe tributar al tipo general.

3) La **actividad de mediación financiera que presta la concesionaria de vehículos constituye una actividad diferenciada** a efectos de aplicarle el régimen de deducciones en actividades diferenciadas previsto en el artículo 34.2 a) de la Ley 20/1991.

IMPUESTOS PROPIOS DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CANARIAS

IMPUESTO SOBRE COMBUSTIBLES DERIVADOS DEL PETRÓLEO. DEVOLUCIÓN PARCIAL DEL IMPUESTO A LOS TRANSPORTISTAS: LOS VEHÍCULOS SIN ITV NO SON VEHÍCULOS APTOS PARA CIRCULAR POR VÍAS Y TERRENOS PÚBLICOS, Y NO PUEDEN BENEFICIARSE DE LA DEVOLUCIÓN (TSJC, SALA DE SANTA CRUZ DE TENERIFE, SENTENCIA 25.10.2024, RECURSO Nº. 217/2023, PONENTE: MARÍA DEL PILAR ALONSO SOTORRÍO)

FJ 1º.- Objeto del recurso.

Constituye el objeto del presente recurso determinar la adecuación o no a derecho de la resolución de fecha 21 de septiembre del 2023 dictada por la JEAC por la que se desestimó la reclamación económica administrativa interpuesta frente a resolución de 5 de agosto del 2022 dictada por el Administrador de Tributos a la Importación y Especiales de Santa Cruz de Tenerife por la que se desestimaba el recurso de reposición presentado frente a la resolución de 25 de abril del 2022 por la que se aprobaba las liquidaciones en concepto De Impuesto Especial de la CA de Canarias sobre Combustibles derivados del Petróleo (IECDP).

La representación procesal de la parte actora postula la nulidad de dichos actos por las consideraciones siguientes:

El procedimiento seguido de comprobación limitada tiene por origen las contradicciones de la AT en relación a la concurrencia de los requisitos contemplados en el art 12 bis de la Ley 5/86.

Los vehículos han estado activos constatándose, a través de la documentación aportada, la actividad de los mismos.

La liquidación dictada acuerda reclamar el reintegro de las cantidades indebidamente percibidas, en concepto de devolución parcial de la cuota del Impuesto, por la diferencia entre pesado y ligero, así como, reclamar el reintegro de las cantidades indebidamente percibidas por los vehículos matrículas NUM001, NUM002, NUM003 y NUM004, por aquellos períodos en los estuvieron inactivos y prestando servicio en Península.

La ATC considera que los vehículos que carecen de la preceptiva ITV están inhabilitados para circular por carretera.

La recurrente está dada de alta en el censo de agricultores y transportistas.

Se acredita que el vehículo NUM002 está activo entre 30/06/2020 al 02/03/2021 y entre el 02/092021 y el 04/01/2022.

Los discos de tacógrafo confirman los transportes realizados en los meses de julio y agosto del 2020 donde se aportan cartas de porte y no facturas de repostaje. En relación al vehículo matrícula NUM005, las ITV están en distintas hojas, constan adjuntas. Acompañando facturas justificantes correspondientes a los meses de abril, mayo y junio 2021 de repostajes, así como los discos de tacógrafo que confirman los transportes realizados en los días 10 de marzo y 4 de agosto del 2020 y entre los días 04 de febrero de 2021 y 04 de enero de 2022.

En relación al vehículo matrícula NUM003, consta acompañada facturas justificantes de repostajes y cartas de porte y los discos de tacógrafo que confirman los transportes que constatan los movimientos de los vehículos.

Que en relación al vehículo matrícula NUM001, como consta, se ha admitido que el mismo ha estado inactivo y en Andalucía.

El vehículo NUM002, tiene la característica de MDP Autonómica, según se consigna con la Tarjeta de transporte expedida por el Cabildo Insular de Tenerife con fecha de validez 28/02/2022 (prorrogada), que considera vehículo Pesado (MDP), aquel cuyo P.M.A. sea superior a 6 Toneladas, y cuya capacidad de carga útil exceda de 3.500 kgs., presentando cartas de portes de los vehículos reseñados y discos de

tacógrafo que acreditan fehacientemente la actividad de los mismos. De igual modo se aporta Tarjeta de Transporte y Ficha técnica del vehículo NUM002.

Habiendo impuesto multa de tráfico el 23 de febrero de 2021, uniendo justificante de pago, respecto al vehículo NUM002, con número de expediente NUM006 y número de identificación del agente de tráfico NUM007, unidad NUM008 en la que sanciona *"por no haberse sometido el vehículo reseñado a la inspección técnica periódica establecida reglamentariamente".* Pasando favorablemente la ITV el 2-3-2021.

Habiendo cumplido sobradamente con la carga de la prueba, encontrándose de alta en el censo.

La materia correspondiente a la ITV corresponde a seguridad vial y no a subvenciones conforme a la Ley del impuesto.

Siendo de aplicación el art 12 bis de la Ley 5/1986, de 28 de julio, del Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre combustibles derivados del petróleo así como la Orden de 2-12-2008, art 7.2 y 8.

La Inspección Técnica de Vehículos se fundamenta en las competencias de control y ordenación que tiene atribuidas la Administración en materia de seguridad vial. El Real Decreto Legislativo 6/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial, entre otras facultades, atribuye a la Administración del Estado la de dictar instrucciones y directrices en materia de Inspección Técnica de Vehículos. La normativa relativa a esta materia se contiene en el RD 920/2017, de 23 de octubre, por el que se regula la Inspección Técnica de Vehículos.

De la prueba aportada se deduce que la recurrente es apta y suficiente para destruir la presunción contenida en el art 15 de la Ley del impuesto.

La Administración demandada contesta a la demanda solicitando su desestimación por entender que: Procede reiterar los fundamentos de la resolución impugnada. Por la ATC se dictó liquidación provisional por la que se acuerda modificar, en el Censo de agricultores y transportistas del Impuesto, a los efectos de la devolución parcial de la cuota, la información facilitada por la beneficiaria sobre la

clase de vehículo del camión matrícula NUM002, que fue dado de alta como un camión pesado de más de 16 y hasta 25 toneladas de carga útil, cuando realmente se trata de un camión ligero desde 3 y hasta 9 toneladas de carga útil; y reclamar el reintegro de las cantidades indebidamente percibidas, por este elemento de transporte, por la diferencia entre camión pesado y camión ligero, entre los meses de marzo de 2020 y enero de 2022. En relación a los meses de febrero de 2021 y enero de 2022 se reclamaba la totalidad de las cantidades percibidas al estar inactivo en ese período. Igualmente se reclamaba a la entidad beneficiaria el reintegro de las cantidades indebidamente percibidas, en concepto de devolución parcial de la cuota del Impuesto, por los vehículos matrículas NUM001 y NUM004: el primero, prestó servicio de Andalucía entre los días 8 de julio de 2021 y 8 de enero de 2022, y el segundo, estuvo inactivo entre los días 4 de febrero de 2021 y 4 de enero de 2022.

El hecho determinante de la improcedente devolución es no haber sometido a los vehículos a la ITV, siendo requisito determinante para ello, al acreditar que los mismos estaban inactivos. El apartado 7 del art 12 bis de la Ley del Impuesto señala que son 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, Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre"

El art 4.1 del 920/2017 que regula al ITV señala que "los vehículos matriculados o que vayan a ser matriculados en España, para poder circular por las vías públicas, deberán someterse a inspección técnica en una estación ITV en los casos y con la periodicidad, requisitos y excepciones que se establecen en este real decreto." Disponiendo en su punto 2º que incumbe al titular o arrendatario someterlo a las ITV exigibles conforme al art 5.

El art 10.3 del RD 6/2015 recoge el deber del titular o arrendatario de un vehículo de actuar con la máxima diligencia a fin de evitar riesgos y mantenerlo en las condiciones legales y reglamentariamente establecidas, sometiéndole a los reconocimientos e inspecciones que correspondan.

Por ello la ITV constituye una técnica que condiciona el ejercicio de la circulación de un vehículo.

Se ha producido una indebida utilización del beneficio fiscal por incumplimiento de los requisitos necesarios para ejercer el derecho a la bonificación: un vehículo sin

su correspondiente inspección técnica periódica no puede circular, no consume combustible, no paga la cuota del Impuesto y, por tanto, no tiene derecho a la devolución parcial de esta cuota.

Acertando la JEAC cuando señala que no cabe una interpretación perversa de las normas, para sortear su finalidad y *"beneficiarse de unos beneficios fiscales, indebidamente obtenidos, pues los vehículos no reunían las condiciones de aptitud necesarias para circular por carretera por no haber superado la correspondiente ITV. Siendo irrelevante, que finalmente circularan o no, pues los hicieron ilegal e irregularmente, no pudiéndose acoger a beneficios fiscales, sin cumplir los requisitos, que si se les exige al resto de vehículos."*

Habiendo sido analizado el fraude de ley de modo reiterado por la jurisprudencia del TS.

Pretendiendo la actora sortear la normativa sobre la aptitud para la circulación de vehículos, intentando probar una seria de transportes por carretera sin obtener previamente el visto bueno de la ITV, y así obtener indebidamente un beneficio fiscal, dado que los vehículos no cumplían con los presupuestos exigibles para la circulación en carretera.

Pretende beneficiar la recurrente de un incentivo fiscal obtenido ilegalmente, por la circulación de sus vehículos, sin contar con la preceptiva ITV para los mismos.

FJ 2º.- La Ley 5/1986, de 28 de julio, del Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre combustibles derivados del petróleo, vigente a la fecha, dispone en su artículo 1º que el mismo se configura como un *"tributo de naturaleza indirecta que recae sobre consumos específicos y grava en fase única y de acuerdo con la presente Ley, las entregas mayoristas de los citados combustibles, cuyo consumo se realice en el ámbito de la Comunidad Autónoma de Canarias."*

Siendo su hecho imponible, conforme al art 3, *"la entrega realizada por los comerciantes mayoristas de los productos relacionados en el artículo 9 de esta Ley, con contraprestación económica o sin ella".*

La base imponible, conforme al art. 6, se calcula por *"las cantidades de productos objeto del impuesto, expresados en las unidades de peso o de volumen*

señaladas en las tarifas". Devengándose conforme al art 7 con la entrega de los bienes por los comerciantes mayoristas Disponiendo el art 12 bis que *"1. Los agricultores y transportistas tendrán derecho a la devolución parcial del impuesto que grava:*

- *La gasolina profesional utilizada en vehículos híbridos eléctricos y vehículos bicombustibles que se hallen afectos al desarrollo de las actividades de agricultura y transporte y cuyos datos estén debidamente inscritos en el Censo de Agricultores y Transportistas.*

- *El gasóleo profesional utilizado en maquinaria, artefactos y vehículos que se hallen afectos al desarrollo de las actividades de agricultura y transporte y cuyos datos estén debidamente inscritos en el Censo de Agricultores y Transportistas. (...)*

7. A los efectos de lo establecido en este artículo, se entenderá por: (...)- Vehículos: 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 RD 2822/1998 que aprueba el Reglamento General de Vehículos en su Anexo II contiene las definiciones y categorías de vehículos y así parte en el punto A) relativo a definiciones que son vehículos aquel "Aparato apto para circular por las vías o terrenos a que se refiere el Artículo 2 de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial."

Y, a partir de dicho concepto, enuncia otras definiciones como la de automóvil, camión, vehículo articulado, tractor agrícola.

En desarrollo de la Ley del Impuesto se dictó la Orden de 2 de diciembre de 2008, por la que se establecen las condiciones, los requisitos, el procedimiento y los módulos de consumo medio para la práctica de la devolución parcial de la cuota del Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre combustibles derivados del petróleo, que en la redacción vigente, disponía en relación a los agricultores y ganaderos un consumo en función del tipo de vehículos señalando en su Anexo I punto II apartado 2º que "*El consumo que corresponda a cada vehículo se prorrateará en función del tiempo que dentro de cada período de devolución*

mensual se haya utilizado en la actividad, considerando las fechas de alta o baja indicadas para cada vehículo o las que pudieran derivarse de la procedente comprobación administrativa."

FJ 3º.- De la legislación parcialmente transcrita anteriormente aparece de modo claro que la devolución pretendida lo es en relación a la gasolina o gasóleo profesional utilizado por los vehículos siempre que cumplan los requisitos del art 12 bis punto 7º, esto es, que sean *"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 Real Decreto Legislativo 6/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial señala en su art 59.2 en relación a los conductores de vehículos a motor y ciclomotores que, entre otra, deben estar en posesión de la "tarjeta de inspección técnica".

Exigiendo el art 67 que "dichos vehículos deben estar previamente homologados o ser objeto de inspección técnica unitaria antes de ser admitidos a la circulación,"

Tipificando como infracción grave el incumplimiento de las condiciones técnicas exigidas reglamentariamente.

El Real Decreto 920/2017, de 23 de octubre, por el que se regula la inspección técnica de vehículos establece en su artículo 4 que "1. Los vehículos matriculados o que vayan a ser matriculados en España, para poder circular por las vías públicas, deberán someterse a inspección técnica en una estación ITV en los casos y con la periodicidad, requisitos y excepciones que se establecen en este real decreto."

Previendo igualmente sanciones por incumplimiento de dicha obligación.

Finalmente el Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Vehículos al que se remite el punto 7º del art 12 bis anteriormente transcrito señala que su artículo 3 letra g) *"Tarjeta ITV: documento que consta de: Por el anverso: registro de las inspecciones periódicas. Por el reverso:*

certificado de características del vehículo en el que se acredita que éste corresponde a un tipo homologado o que ha pasado inspección técnica unitaria."

Siendo obligatoria para los *"vehículos matriculados o puestos en circulación deberán someterse a inspección técnica en una de las Estaciones de Inspección Técnica de Vehículos al efecto autorizadas por el órgano competente en materia de Industria en los casos y con la periodicidad, requisitos y excepciones que se establecen en la reglamentación que se recoge en el anexo I".*

De lo anterior aparece de modo claro que los vehículos sin ITV no son vehículos aptos para circular por vías y terrenos públicos, exigencia contenida en el art 12 bis para tener derecho a la devolución solicitada por la recurrente, lo que determina que ante la falta de dicha condición, ITV, en los vehículos identificados en su solicitud no cabe más que confirmar los actos administrativos impugnados.

TRIBUTOS CEDIDOS A LA COMUNIDAD AUTÓNOMA

IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO. LÍMITE MÁXIMO DE TRIBUTACIÓN CONJUNTA IRPF/IP: LA VIVIENDA HABITUAL, COMO ELEMENTO PATRIMONIAL PRODUCTIVO QUE POR SU NATURALEZA ES SUSCEPTIBLE DE GENERAR RENDIMIENTOS EN EL IRPF, AUNQUE NO LOS GENERE EN EL PERIODO DE LIQUIDACIÓN, DEBE INCLUIRSE EN EL CÁLCULO DEL CITADO LÍMITE DE TRIBUTACIÓN, PUES EL PRECEPTO NO ATIENDE A LA EFECTIVA OBTENCIÓN DE RENTAS, SIN QUE SEA APLICABLE LA DOCTRINA JURISPRUDENCIAL RELATIVA A LAS OBRAS DE ARTE (TS, SENTENCIA 11.11.2024, RECURSO Nº. 2037/2023; PONENTE: MARÍA DE LA ESPERANZA CÓRDOBA CASTROVERDE).

FJ 3º.- Criterio interpretativo de la Sala.

1. Ya se ha expuesto que la cuestión con interés casacional que plantea el recurso se contrae a reafirmar, reforzar, completar o, en su caso, matizar o corregir la doctrina contenida en la STS de 16 de marzo de 2011 (rec. 212/2007, ECLI:ES:TS:2011:1346) en virtud de la cual la inclusión o exclusión de un elemento patrimonial a efectos del cálculo del límite de la cuota íntegra del impuesto sobre el patrimonio (art. 31.Uno.b) LIP) deriva de la naturaleza o destino de los bienes, en el momento a que se refiere la liquidación, al margen de que en un momento posterior pueda ser sometido a operaciones que devenguen rendimientos en el IRPF, aclarando si dicha jurisprudencia, fijada en un caso en el que los elementos patrimoniales

controvertidos consistían en obras de arte, es extensible y directamente aplicable a los bienes inmuebles que tengan la consideración de vivienda habitual.

Dicho de otra forma, se centra en determinar qué interpretación ha de darse al artículo 31.Uno.b) de la LIP a la luz de la STS de 16 de marzo de 2021 y si dicha jurisprudencia resulta extensible y directamente aplicable a los bienes inmuebles que tengan la consideración de vivienda habitual del contribuyente, teniendo en cuenta el tratamiento protector que estos bienes reciben por parte del ordenamiento jurídico-tributario en atención, precisamente, a sus particulares características.

El auto de admisión justifica el interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia en que sobre la norma que sustenta la razón de decidir de la sentencia recurrida, en la perspectiva jurídica que el caso ofrece, no existe jurisprudencia del Tribunal Supremo, pues se analizaban bienes -obras de arte- que poseen una naturaleza diferente a los involucrados en este proceso -inmuebles que constituyan la vivienda habitual del contribuyente-, y en que diversos órganos judiciales están adoptando criterios interpretativos divergentes en la exégesis del mismo precepto, aportando la parte recurrente la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 15 de mayo de 2020 (rec. 1541/2018, ECLI:ES:TSJCV:2020:2953), en la que, aun referida a bienes inmuebles rústicos y participaciones en fondos de inversión, se contiene una interpretación general del precepto litigioso aparentemente discordante con la de la Sala de Cataluña ahora impugnada.

(…)

3. La Ley reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio (LIP) establece un límite máximo a la tributación conjunta ocasionada por la suma de IRPF e IP. A tal fin, el artículo 31 de la LIP establece un límite de tributación en el IP derivado de la fórmula general según la cual la cuota íntegra del IP conjuntamente con la del IRPF no puede exceder del 60 por 100 de la suma de las bases imponibles del IRPF del contribuyente. De esta forma, la suma de la cuota íntegra del IP más las cuotas íntegras (estatal y autonómica) del IRPF, deberá ser inferior o igual al 60% de la suma de la base imponible general y la base imponible del ahorro. Dicho de otra forma, el contribuyente no puede ingresar por ambos impuestos más del 60 por 100 de sus rentas.

En caso de que la suma de las cuotas de ambos impuestos supere el anterior porcentaje, debe minorarse la cuota del IP hasta respetarse el límite indicado, sin que la reducción pueda exceder del 80 por 100 de la cuota previa a la aplicación del límite.

Ahora bien, respecto a la aplicación de este límite, establece expresamente el artículo 31.Uno.b) de la LIP que no se debe tener en cuenta la parte de la cuota del IP que se corresponda con *"elementos patrimoniales que, por su naturaleza o destino, no sean susceptibles de producir rendimientos gravados por la Ley del IRPF".* Son los elementos improductivos.

El propósito de esta norma es evitar que los contribuyentes que posean un elevado patrimonio pero obtengan unas rentas moderadas, sean sometidos a una tributación excesiva, contraria a las exigencias de los principios constitucionales de capacidad económica y no confiscatoriedad.

4. En el caso que nos ocupa, la controversia se centra en determinar si el precepto debe interpretarse literalmente y considerar que todo elemento patrimonial, en particular, la vivienda habitual, que por su naturaleza o destino sea susceptible de generar rendimientos (aunque no los genere en el periodo de liquidación analizado) deba incluirse en el cálculo del citado límite, tal como pretende el recurrente, o bien se exige que los genere explícitamente.

La aplicación de la regla del apartado b) del artículo 31.Uno no ha sido una cuestión pacífica debido a las diferencias interpretativas sobre el concepto de elemento improductivo.

Como hemos señalado, la LIP establece dos criterios para determinar la consideración de un bien como improductivo: su naturaleza o su destino. En su origen, el concepto estuvo asociado a elementos como objetos de arte, joyas o antigüedades que, por su naturaleza, generalmente no producen rendimientos económicos. En esta línea, la Dirección General de Tributos, en su consulta V2691-07, de 18 de diciembre (…).

(…)

Con posterioridad a esta consulta, la Sala Tercera, Sección Segunda, del Tribunal Supremo, dicta la sentencia de 16 de marzo de 2011 (rec. 212/2007, ECLI:ES:TS:2011:1346) en la que, interpretando la redacción original del artículo 31.Uno.a) LIP -idéntica al actual artículo 31.Uno.b) LIP-, aunque en relación con obras de arte, declara:

«El mencionado apartado a) del artículo 31.1 señala que: "No se tendrá en cuenta la parte del Impuesto sobre el Patrimonio que corresponda a elementos patrimoniales que, por su naturaleza o destino, no sean susceptibles de producir los rendimientos gravados por la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas".

Del tenor literal de este artículo se deduce que la inclusión o exclusión deriva de la naturaleza o destino de los bienes, en el momento a que se refiere la liquidación, al margen de que en un momento posterior puedan ser sometidos a operaciones que devenguen rendimientos. Las obras de arte, en sí mismo consideradas, es decir, por su naturaleza, son bienes improductivos, y no consta que en el momento considerado por la Inspección fueran destinadas a producir rendimientos como consecuencia de su explotación, por lo que no se encuentran en alguno de los casos a que se refiere el indicado precepto, y ello aunque en el futuro puedan ser cedidas temporal o usufructuariamente, lo que generaría otro tipo de consecuencias fiscales, pero sin que esta posibilidad permita tenerlas en cuenta a los referidos efectos. Debe en consecuencia desestimarse este motivo» .

En esta sentencia, tal como se ha expuesto, se analizaban bienes -obras de arte- cuya naturaleza es diferente a los analizados en este recurso, bienes inmuebles que tiene la consideración de vivienda habitual. En efecto, resulta relevante recordar que en el caso examinado en la sentencia cit., los bienes eran obras de arte que, por su naturaleza, son bienes improductivos, defendiendo el contribuyente que, por un eventual y futuro destino, potencialmente podían ser objeto de cesión generando rendimientos gravados por el IRPF. En este caso, lo que la Sala declaró es que, siendo bienes improductivos por naturaleza, y al no constar que en el ejercicio regularizado estuvieran destinados a producir rendimientos como consecuencia de su explotación, debían ser considerados como «elementos improductivos» a efectos del límite conjunto renta-patrimonio.

5. Pues bien, la doctrina jurisprudencial establecida por esta Sala en relación con las obras de arte no es extensible ni resulta directamente aplicable a los bienes

inmuebles que tengan la consideración de vivienda habitual, dado que la vivienda habitual no puede calificarse de bien improductivo y ello con independencia de la no generación de rentas inmobiliarias en el IRPF.

Es sabido que la vivienda habitual no genera rentas gravadas en el IRPF, pues se encuentra excluida de la imputación de rentas inmobiliarias y, naturalmente, tampoco genera rendimientos de capital inmobiliario, pero es un elemento patrimonial que por su naturaleza es susceptible de generar rendimientos.

Si acudimos a los antecedentes de la regulación legal, nos encontramos con que, tal como recuerda el recurrente, la vivienda habitual producía rendimientos de capital inmobiliario, de acuerdo con lo establecido en el artículo 34 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, si bien ese gravamen fue suprimido con la entrada en vigor de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, y así lo expresaba en su Exposición de Motivos al señalar:

«En los rendimientos del capital inmobiliario, se suprime el rendimiento estimado de la vivienda habitual».

Ello es consecuencia del tratamiento protector que recibe la vivienda habitual en la Constitución Española, artículo 47, y en el ordenamiento jurídico-tributario en atención, precisamente, a sus particulares características.

La intención del legislador con la modificación legislativa introducida por la Ley 40/1998 que, como hemos expuesto, suprimió el rendimiento estimado de la vivienda habitual, no fue la de gravar de una forma más elevada la propiedad de la vivienda habitual en el cómputo conjunto IRPF/IP, al dejar excluida del límite protector la vivienda habitual, sino dotar a la vivienda habitual de un tratamiento fiscal favorable sin cambiar su naturaleza de elemento patrimonial productivo que la vivienda habitual ostenta.

Si acudimos también a una interpretación literal del artículo 31.Uno.b) de la LIP nos encontramos con que excluye, para el cálculo del citado límite, la parte de la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio correspondiente a los elementos patrimoniales que, por su naturaleza o destino, no son susceptibles de producir los rendimientos gravados por el IRPF, lo que comporta que, a la hora de calcular la

suma de las cuotas de IP e IRPF, a efectos de comparar su cuantía con el 60% de la base imponible del IRPF, se ha de reducir la cuota de IP en la parte que corresponda a bienes que no puedan generar rendimientos gravados por el IRPF. El término susceptible, según el Diccionario de la RAE, significa "capaz de recibir la acción o el efecto que se expresan a continuación", siendo sinónimos "capaz", "apto", lo que permite entender que la vivienda habitual, al ser un elemento patrimonial que por su naturaleza es "capaz" de generar rendimientos en el IRPF (aunque no los genere en el periodo de liquidación examinado), debe incluirse en el cálculo del citado límite.

En último término, considera esta Sala que la interpretación efectuada por la Administración y respaldada por la Sala de instancia podría conducir a una limitación significativa en la aplicación del límite conjunto, al extender el concepto de elemento improductivo más allá de su interpretación gramatical, histórica y finalista.

En consecuencia, debe considerarse que la vivienda habitual, como elemento patrimonial productivo que por su naturaleza es susceptible de generar rendimientos en el IRPF, aunque no los genere en el periodo de liquidación, debe incluirse en el cálculo del citado límite de tributación, pues el precepto no atiende a la efectiva obtención de rentas. Esta interpretación es perfectamente respetuosa con la STS de 16 de marzo de 2011, cit., que, como se ha expuesto, planteaba únicamente el caso de las obras de arte, que por naturaleza no son susceptibles de generar rendimientos, y solo pueden serlo por el destino concreto que el contribuyente dé en cada año.

6. Hay un dato más que resulta especialmente relevante a los fines examinados, y es que esta interpretación de la vivienda habitual como elemento patrimonial productivo, en cuanto que es susceptible de generar rendimientos, ha sido acogida por la Dirección General de Tributos en su Consulta V0875-22, de 25 de abril, en la que descarta la consideración de la vivienda habitual como elemento improductivo en atención a su naturaleza y con independencia de la efectiva obtención de rendimientos, y resuelve afirmando que cuando la norma hace referencia a elementos improductivos *"está pensando en objetos de arte, antigüedades, joyas o suelo no edificado que, en principio, por su propia naturaleza, no son susceptibles de producir rendimientos gravados en el IRPF".*

Respecto a la consideración como bien improductivo de la vivienda habitual se afirma que *"los inmuebles son elementos patrimoniales que por su naturaleza son susceptibles de generar rendimientos, con independencia de que en el caso concreto*

de la vivienda habitual la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la excluya de la generación de rentas inmobiliarias imputadas. En consecuencia, la vivienda habitual en el importe no exento del impuesto debe computarse como parte de la base imponible del Impuesto sobre el Patrimonio a los efectos de la letra b) del artículo 31.Uno de la LIP".

Conforme a ello, la Dirección General de Tributos reconoce que la vivienda habitual no tiene la consideración de bien improductivo y ello con independencia de la no generación de rentas inmobiliarias en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

FJ 4º.- Respuesta a la cuestión de interés casacional.

La respuesta a dicha cuestión, conforme a lo que hemos razonado, debe ser que, en relación con la doctrina contenida en la STS de 16 de marzo de 2011 (rec. 212/2007, ECLI:ES:TS:2011:1346) en virtud de la cual la inclusión o exclusión de un elemento patrimonial a efectos del cálculo del límite de la cuota íntegra del impuesto sobre el patrimonio (art. 31.Uno.b) LIP) deriva de la naturaleza o destino de los bienes, en el momento a que se refiere la liquidación, al margen de que en un momento posterior pueda ser sometido a operaciones que devenguen rendimientos en el IRPF, se aclara que dicha jurisprudencia, fijada en un caso en el que los elementos patrimoniales controvertidos consistían en obras de arte, no es extensible a los bienes inmuebles que tengan la consideración de vivienda habitual, pues no son bienes improductivos y ello con independencia de la no generación de rentas inmobiliarias en el IRPF.