JURISPRUDENCIA

CRITERIOS JURISPRUDENCIALES RELATIVOS AL NUEVO RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL DE CANARIAS

Helmuth Moya Meyer

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

INTRODUCCIÓN

En esta sección nos proponemos dar a conocer las sentencias judiciales recaídas en relación con el Régimen Fiscal Especial de Canarias. Son mayoritariamente sentencias de las Salas de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, ya que el Tribunal Supremo no ha tenido muchas ocasiones de pronunciarse sobre estos temas.

En este número de la Revista tratamos de hacer una recopilación –no exhaustiva– de las sentencias judiciales dictadas hasta el momento, las cuales dan respuesta a los principales problemas interpretativos del nuevo Régimen Fiscal Especial de Canarias que se han planteado ante los Tribunales de Justicia.

Además, publicamos dos sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de Santa Cruz de Tenerife, dictadas durante el año en curso, que se pronuncian sobre cuestiones jurídicas que han dado lugar a la interposición de numerosos recursos contencioso-administrativos, muchos de los cuales se encuentran todavía pendientes de resolución.

RESEÑAS JURISPRUDENCIALES

IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO (IGIC)

Constitucionalidad y normativa reguladora.

– El régimen de franquicia fiscal sobre el consumo establecido en el Estatuto de Autonomía de Canarias, no impide cualquier impuesto sobre el consumo, siempre que el sistema impositivo se base preponderantemente en la existencia de franquicias, por lo que rechaza plantear cuestión de inconstitucionalidad con relación a la Ley 20/1991 (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. de 12-1-1996).

– La suspensión del Real Decreto 1473/1992, de 4 de diciembre, sobre normas de desarrollo del Impuesto General Indirecto Canario y del Arbitrio sobre la Producción e Importación en las Islas Canarias, acordada por auto del Tribunal Supremo, de 12-7-1993, no impide que sean exigidos dichos impuestos, por lo que no procede devolver lo pagado en concepto del Impuesto General Indirecto Canario. (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. de 9-9-1996).

– El Impuesto General Indirecto Canario y el Arbitrio sobre la Producción e Importación en Canarias son impuestos plenamente integrados, formal y materialmente, en el sistema impositivo especial canario, en armonía con el bloque de constitucionalidad. La franquicia fiscal sobre el consumo ha de entenderse en términos jurídico-tributarios y no económicos, por lo que es indiferente que se produzca de hecho la traslación de la carga económica al consumidor final. Se rechaza así el planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad. (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. de 23-12-1999).

– La Sala desestima el recurso interpuesto contra la Orden del Consejero de Economía y Hacienda por la que se rechaza la condonación de sanciones por el Impuesto General Indirecto Canario. (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. de 4-7-2001).

– La Sala rechaza plantear cuestión de inconstitucionalidad con relación al Arbitrio sobre la Producción e Importación en las Islas Canarias, ya que no vulnera el artículo 139.2 CE, pues la norma constitucional reconoce la legitimidad del régimen económico y fiscal de Canarias, constituido por un conjunto de medidas económicas y fiscales destinadas a promover el progreso en las Islas. Tampoco es contrario el Arbitrio al derecho comunitario, pues su implantación fue autorizada por el Reglamento del Consejo núm. 1911/1991, de 26 de junio. (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. de 31-10-2001).

– La Orden del Ministerio de Economía y Hacienda impugnada, en tanto autorizó la creación de un depósito franco, que debía operar como depósito fiscal de alcohol y bebidas alcohólicas, no infringe las competencias que el Estatuto de Autonomía de Canarias y la disp. Dic. 10ª Ley 20/1991, de 7 de junio, atribuyen a la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de gestión, liquidación, inspección, recaudación y revisión de los tributos IGIC y APIC, pues la competencia en materia de zonas y de-

pósitos francos corresponde en exclusiva al Estado. (TS, st. 23-11-2001)

Hecho imponible en operaciones interiores.

– La adjudicación en subasta judicial de unos locales pertenecientes a la empresa ejecutada, constituye una entrega de bienes realizada por un empresario, a título oneroso y con carácter ocasional en el desarrollo de su actividad empresarial, que, por tratarse de una primera entrega de edificaciones, no está exenta del Impuesto General Indirecto Canario (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. de 5-4-1999).

Localización del hecho imponible y establecimiento permanente.

– La empresa de transportes recurrente –domiciliada en la Península– presta servicios de transportes valiéndose de instalaciones situadas en los puertos canarios, las cuales constituyen un establecimiento permanente, por lo que se niega el derecho a solicitar la devolución del Impuesto General Indirecto Canario satisfecho o que les haya sido repercutido al amparo de lo dispuesto en el artículo 48 de la Ley 20/1991. (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. de 18-7-1997).

– La Sala aplica la doctrina del "levantamiento del velo de la personalidad jurídica" a efectos de considerar que la entidad con la que la demandante dice tener relaciones comerciales es en realidad una delegación de la misma; por ello considera que la demandante tiene establecimiento permanente en Canarias y no tiene derecho a la devolución del Impuesto General Indirecto Canario pagado o soportado. (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. de 26-1-1998).

Exenciones en operaciones interiores.

– Los empresarios individuales gozan de las exenciones que establece el artículo 25 Ley 19/1994, de 6 de julio, en cuanto que el término "empresa" a que se refiere el precepto hace alusión tanto a las sociedades mercantiles como a los establecimientos que pertenecen a empresarios individuales. (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. de 10-1-2000).

– El Impuesto General Indirecto Canario se devengó con la puesta a disposición del adquirente del local comercial, lo que no sucedió hasta el otorgamiento de la escritura pública de venta; como en ese momento no había transcurrido el plazo de tres años desde la ampliación de capital, la demandante tiene derecho a la exención del impuesto por el artículo 25 de la Ley 19/1994 por tratarse de un bien de inversión. (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. de 1-6-2001).

– La explotación de salas de bingo por una empresa distinta de la titular de la licencia –en los casos en que reglamentariamente se permite– es una actividad su-

jeta al Impuesto General Indirecto Canario, pero exenta; por lo que las deducciones practicadas son improcedentes. Lo mismo cabe decir respecto a la explotación de máquinas de azar que realiza, por ser una actividad accesoria de la anterior. (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. de 26-9-2001).

– Impuesto General Indirecto Canario: exención de las entregas de bienes realizadas por comerciantes minoristas cuando cumplen los requisitos del art. 10.3. La devolución de ingresos indebidos debe solicitarse por la persona que ha soportado la repercusión. (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. de 5-12-2001).

– La Sala estima que en la escritura pública se expresa de forma manifiesta la renuncia a las exenciones del Impuesto General Indirecto Canario (segundas y ulteriores entregas de edificaciones) que están facultados a realizar los sujetos pasivos de dicho impuesto que adquieran una edificación en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y tengan derecho a la deducción del impuesto soportado. (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. de 8-3-2002).

– La sociedad limitada creada por las sociedades propietarias de un complejo de apartamentos, con el fin de evitar administrar directamente los mismos, solicitan que se la declare exenta del Impuesto General Indirecto Canario, pretensión que es rechazada por la Sala por tratarse de una sociedad mercantil la que realiza la actividad de prestación de servicios. (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. de 30-4-2002).

Devengo en operaciones interiores.

– En los contratos de ejecución de obras, el Impuesto General Indirecto Canario se devenga cuando se cobran las certificaciones de obra parciales o totales. (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. de 18-6-2002).

Sujeto pasivo en operaciones interiores.

– La empresa proveedora no tiene establecimiento permanente en Canarias, por lo que se produce la inversión del sujeto pasivo, siéndolo quien recibe la entrega de los bienes. La circunstancia de que se haya desplazado personal de la empresa proveedora a Canarias para realizar las entregas, no significa que tenga en este territorio un establecimiento permanente. (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. de 10-6-2002).

Tipos de gravamen.

– La aplicación del tipo reducido del 4 por 100 del Impuesto General Indirecto Canario a la importación de vehículos destinados a auto-taxi, requiere que en el momento de realizar la importación dichos vehículos se pretendan destinar a dicho uso. (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. de 24-6-1999).

– No es aplicable al caso el tipo cero del Impuesto General Indirecto Canario, previsto para la entrega e importación de leche y productos lácteos asimilados, porque el producto importado no cumple la condición impuesta a los productos lácteos asimilados de que la grasa animal originaria haya sido reemplazada por grasa de origen vegetal. (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. de 5-7-1999).

– Los vehículos destinados a servicio de auto-taxi tributan según el tipo 4 por 100 en el Impuesto General Indirecto Canario, pero es necesario que se declare y justifique tal circunstancia con la documentación técnica correspondiente en el momento de la importación. (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. de 9-11-1999).

Importaciones de bienes.

– Devolución de cuotas por el Impuesto General Indirecto Canario y el Arbitrio sobre la Producción e Importación en las Islas Canarias por robo de las mercancías: se desestima la solicitud al no haber advertido tal circunstancia antes del levante de los bienes despachados y no existir prueba de que el robo se produjera con anterioridad. (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. de 22-10-1998).

– Las liquidaciones practicadas por la Administración tributaria en concepto de Impuesto General Indirecto Canario y del Arbitrio sobre la Producción e Importación en las Islas Canarias, publicadas en la relación diaria de contraídos, que no fueran impugnadas en los plazos establecidos, devienen firmes. (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. de 28-6-1999).

– Las previsiones del Decreto 139/1991 en relación con la gestión y liquidación del Impuesto General Indirecto Canario y del Arbitrio sobre la Producción e Importación en las Islas Canarias en régimen de autoliquidación no han sido desarrolladas; las liquidaciones practicadas por la Administración tributaria son publicadas mediante la fijación en el tablón de anuncios de la Oficina administrativa de la relación diaria de contraídos, momento a partir del cual comienza el plazo para interponer los recursos correspondientes. (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. de 3-11-1999).

– Impuesto General Indirecto Canario: consecuencias del retraso en efectuar la liquidación una vez emitidos los partes de reconocimiento y aforo. Requisitos formales de los partes. La audiencia al interesado sólo es necesaria cuando se manifiesta la disconformidad con el parte. (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. de 29-2-2000).

Deducciones y devoluciones.

– La explotación de salas de bingo por una empresa distinta de la titular de la licencia-en los casos en que reglamentariamente se permite- es una actividad sujeta al Impuesto General Indirecto Canario, pero exenta; por lo que las

deducciones practicadas son improcedentes. Lo mismo cabe decir respecto a la explotación de máquinas de azar que realiza, por ser una actividad accesoria de la anterior. (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. de 26-9-2001).

– Impuesto General Indirecto Canario: la entidad demandante no tiene derecho a la devolución del impuesto soportado por haberse acreditado que tiene dos oficinas abiertas en Canarias, y la organización de los viajes no se lleva a cabo exclusivamente desde sus oficinas centrales en Madrid; al tener establecimiento permanente en Canarias desde el que ejerce una actividad sujeta al impuesto, no tiene derecho a la devolución del impuesto soportado. (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. de 29-1-2002).

– Las deducciones por el Impuesto General Indirecto Canario soportado deben acreditarse mediante el correspondiente documento justificativo. Los requisitos de las facturas tienen distinta relevancia; así la omisión de la numeración no debe impedir el derecho a la deducción, pero sí los defectos que se refieren a la operación en sí, el importe de la misma, la cuota soportada, además del emisor de la factura y el receptor de la misma. El régimen de prorrata previsto en el artículo 35 y ss Ley 20/1991 es aplicable por haberse acreditado que en el ejercicio de la actividad empresarial el sujeto pasivo realiza conjuntamente prestaciones de servicios que originan el derecho a la deducción y otras que no. (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. de 7-2-2002).

Gestión del impuesto en operaciones interiores.

– La Sala confirma la denegación de fraccionamiento de pago de la deuda tributaria en concepto de Impuesto General Indirecto Canario; rechaza que pueda hablarse de dificultades de tesorería cuando se ha podido repercutir la carga económica del impuesto, y afirma que no se prueba la dificultad de pagar que justifique el aplazamiento. (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. de 14-2-2000).

– Impuesto General Indirecto Canario: el ingreso voluntario de las cuotas repercutidas imputándolas a trimestres posteriores a su devengo, sin presentar la correspondiente declaración complementaria, no permite aplicar lo dispuesto en el artículo 61.3 LGT a los efectos de excluir las sanciones. La circunstancia de que la factura no tenga número no impide que se pueda deducir el impuesto soportado. (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. de 26-2-2002).

Régimen transitorio y disposiciones transitorias.

– El plazo de un mes establecido en el Decreto 182/1992, de 15 de diciembre, para formular la solicitud de deducción por el régimen transitorio del Impuesto General Indirecto Canario relativo a existencias, no precisaba una cobertura legal específica, pues se trata de un simple plazo del procedimiento de gestión tributaria y no de un plazo de caducidad. (TSJC, Sala de

Santa Cruz de Tenerife, st. de 10-3-1995 y de 9-9-1996).

– El plazo de un mes que para formalizar la solicitud de deducción del IGTE –pagado por la adquisición de bienes corporales calificados como de inversión– establecen los arts. 47 y 49 del Decreto 182/1992, de 15 de diciembre, no tiene cobertura legal, pues el art. 10 d) LGT dispone que se regularán en todo caso por ley los plazos de prescripción, caducidad y su modificación. El referido plazo es de caducidad de la facultad, cuyo ejercicio da lugar al derecho a la devolución. Por ello, la Administración tributaria debe resolver la solicitud de devolución, aún cuando fuera presentada después del indicado plazo. (TSJC, Sala de Las Palmas de Gran Canaria, st. de 7-2-1996).

NOTA: Las dos sentencias anteriores son contradictorias; se trata en ambos casos de criterios consolidados de las dos Salas. Hasta la fecha no se ha unificado el criterio jurisprudencial.

– Las medidas cautelares adoptadas por el Tribunal no sólo impiden a la Administración ejecutar las liquidaciones por el Arbitrio Insular de Lujo impugnadas, sino que extienden sus efectos a toda la relación jurídica; de tal manera que si el recurrente no podía acogerse al régimen transitorio de existencias previsto en la Ley 20/1991 –por requerir el previo abono del arbitrio– debe entenderse que el plazo para solicitar la deducción queda en suspenso mientras no se alcen las medidas cautelares. (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. de 3-10-1996).

– Los arrendamientos concertados antes del 1 de enero del 1993 quedarán sujetos, a partir de esa fecha, al Impuesto General Indirecto Canario por la parte del precio exigible después de la misma, aún cuando se haya liquidado el impuesto de transmisiones patrimoniales en virtud de la regla de liquidación anticipada, siempre que no esté exento. Como en tales casos se produce una doble tributación de las operaciones de arrendamiento, la Sala estima que debe devolverse el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales pagado anticipadamente. (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. de 3-9-1998).

ARBITRIO SOBRE PRODUCCIÓN E IMPORTACIÓN DE MERCANCÍAS EN LAS ISLAS CANARIAS (APIC)

Normativa reguladora.

– Reglamento del Consejo núm. 1911/1991, de 26 de junio, al disponer que el APIM sólo podrá ser aplicado a los productos regulados por la política agraria común tras la entrada en vigor del régimen específico de abastecimiento –1-7-1992, Reglamento del Consejo núm. 1601/1992, de 15 de junio– prevalece sobre lo dispuesto en la Ley 20/1991, la cual no contempla esta excepción. Por lo tanto, son nulas las liquidaciones practicadas con relación a las importaciones realizadas antes del 1-7-1992 de productos regulados por la

política agraria común. (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. de 20-11-1996).

Devoluciones.

– Devolución de cuotas por el Impuesto General Indirecto Canario y el Arbitrio sobre la Producción e Importación en las Islas Canarias por robo de las mercancías: se desestima la solicitud al no haber advertido tal circunstancia antes del levante de los bienes despachados y no existir prueba de que el robo se produjera con anterioridad. (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. de 22-10-1998).

– El plazo de un mes establecido en el art. 25 Decreto 139/1991 para solicitar la devolución de las cuotas soportadas en concepto de APIC por los bienes efectivamente exportados o remitidos al resto del territorio nacional, a favor de quienes efectúen envíos o exportaciones definitivos a dicho territorio o al extranjero, no es un plazo de caducidad, sino de procedimiento para la tramitación de la gestión del tributo, por lo que no infringe reserva legal alguna. (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. de 12-12-1996).

Gestión y recaudación.

– El Tribunal Supremo desestima un recurso de casación relativo a una impugnación parcial del Decreto 139/1991, de 28 de junio, por el que se aprueban las normas de gestión, liquidación, recaudación e inspección del APIC, argumentando que el régimen para la concesión del aplazamiento o fraccionamiento del pago es contrario a la legislación estatal básica en materia de Régimen Aduanero y Hacienda general (TS, st. 7-4-1994).

– Las liquidaciones practicadas por la Administración tributaria en concepto de Impuesto General Indirecto Canario y del Arbitrio sobre la Producción e Importación en las Islas Canarias, publicadas en la relación diaria de contraídos, que no fueran impugnadas en los plazos establecidos, devienen firmes. (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. de 28-6-1999).

– Las previsiones del Decreto 139/1991 en relación con la gestión y liquidación del Impuesto General Indirecto Canario y del Arbitrio sobre la Producción e Importación en las Islas Canarias en régimen de autoliquidación no han sido desarrolladas; las liquidaciones practicadas por la Administración tributaria son publicadas mediante la fijación en el tablón de anuncios de la Oficina administrativa de la relación diaria de contraídos, momento a partir del cual comienza el plazo para interponer los recursos correspondientes. (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. de 3-11-1999).

– Arbitrio sobre la Producción e Importación en las Islas Canarias: el contenido de la representación del Agente de Aduanas está legalmente determinada, y no se limitan al acto de despacho, no cesando la representación en tanto que por los comitentes no se retiren las autorizaciones presentadas, con conocimiento de la Administración. El parte de reconocimiento y aforo es un documento que refleja el re-

sultado de la actividad de comprobación del hecho imponible realizada por la Administración tributaria, que por su carácter de documento público se presume veraz el hecho que motiva su otorgamiento –los datos físicos de la mercancía reconocida– salvo prueba en contrario. (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. de 10-1-2000).

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

Normativa reguladora.

– La Sala desestima el recurso interpuesto contra la resolución ministerial denegatoria de la reclamación por daños y perjuicios que se imputaban a la Administración estatal por haber tenido que vender los carburantes que tenía en stock, a los precios intervenidos fijados por aquélla, sin poder repercutir el importe del Impuesto Especial sobre Combustibles derivados del petróleo, por entender que no concurre el nexo de causalidad (TS, st.21-10-1991).

– La Sala estima la demanda de responsabilidad patrimonial por actos del Legislador autonómico, al no haber previsto al aprobar la Ley 5/1986, de 28 de julio, del Impuesto Especial sobre Combustibles derivados del petróleo, un régimen transitorio para las existencias que tuvieran los distribuidores, que necesariamente habrían de vender a los precios fijados en la Orden del Ministerio de Industria y Energía de 1.8.1986. (TSJC, Sala de Las Palmas de Gran Canaria, st. de 24-3-1992).

Exenciones y devoluciones.

– La Sala desestima la demanda formulada por la compañía naviera "Transmediterránea, S.A." en la que solicita la devolución de las cuotas soportadas en concepto del Impuesto Especial sobre Combustibles derivados del petróleo, pues la Disposición adicional 4ª que en la Ley 5/1986 introdujo la Ley 3/1991, de 12 de abril, prevé el fomento de la actividad de transporte marítimo de pasajeros, pero no opta por establecer exenciones tributarias. (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. de 9-4-1997).

- La venta de combustibles en el interior de un depósito autorizado por la Administración Tributaria Canaria no está sujeta al Impuesto Especial sobre Combustibles derivados del petróleo, pues dicho combustible no ha sido despachado a consumo, por lo que la entrega no puede entenderse realizada para el consumo interior. (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. de 28-4-2000).

Sujeto pasivo y repercusión de cuotas.

– El Impuesto Especial sobre Combustibles derivados del petróleo puede ser repercutido a los armadores, cuando esté destinado a ser consumido durante travesías entre las Islas del Archipiélago cana-

rio. (TSJC, Sala de Las Palmas de Gran Canaria, st. de 7-3-1990).

– La Sala reconoce el derecho de los comerciantes mayoristas a repercutir a los armadores el importe del Impuesto Especial; el hecho imponible se produce cuando se abastecen buques que se dedican a travesías interinsulares (TS, st 1-12-1992).

– El sujeto pasivo del Impuesto Especial sobre Combustibles derivados del petróleo es el comerciante mayorista, sin perjuicio de que las cuotas devengadas deban ser repercutidas sobre los adquirentes de los combustibles objeto de este impuesto. (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. de 5-3-1997).

– El Impuesto Especial sobre Combustibles derivados del petróleo es un impuesto de naturaleza indirecta; la Ley obliga al sujeto pasivo a repercutirlo a los consumidores, a quienes realmente pretende gravar. Las entregas de combustible quedan gravadas con independencia de la condición (minorista o consumidor final) del adquirente). La disposición adicional 4ª de la Ley territorial 5/1986, introducida por la Ley territorial 3/1991, ordena que los ingresos derivados del impuesto –en los casos que contempla– queden afectos a favorecer el tráfico interinsular de pasajeros, como excepción al principio general de no afectación de los impuestos. (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. de 14-4-2000).

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

– La entidad demandante no era una sociedad de nueva creación, ni realizó una ampliación, modernización o traslado de sus instalaciones industriales, por lo que no tiene derecho a la exención del impuesto de transmisiones patrimoniales. No es aplicable lo dispuesto en el RD-L 3/1996, de 26 de noviembre, que expresamente incluye los supuestos de ampliación de capital dentro de las exenciones previstas en el art. 25 Ley 19/1994, pues no tiene efectos retroactivos, ni se trata el supuesto contemplado de una ampliación de capital, no siendo posible la aplicación analógica. (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. de 22-2-1999).

– La Sala desestima la pretensión de reconocimiento de la exención del impuesto de transmisiones patrimoniales prevista en el artículo 25 Ley 19/1994, de 6 de julio, al no haber acreditado que el inmueble adquirido se haya destinado a la ampliación, modernización o traslado de las instalaciones industriales de la empresa. (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. de 26-4-2000).

– Deducción por inversión en Canarias por la adquisición de un inmueble usado para destinarlo a despacho profesional: no se justifica que constituya una mejora tecnológica. (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. de 10-10-2001).

– Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: los profesionales no pueden acogerse al régimen de deducciones por

inversiones en Canarias regulado por la Ley 19/1994, de 6 de julio. (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. de 10-4-2002[1]).

– La deducción por inversión regulada en el artículo 94 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, excluye la posibilidad de deducir las inversiones en terrenos y el importe de los impuestos indirectos; tampoco puede deducirse por inversión en "software". (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. de 28-1-2002).

– La adquisición patrimonial realizada por la entidad demandante (compra de un local comercial), cuyo objeto social es la explotación de inmuebles, no lo es de un bien de inversión, a los efectos del art. 25 Ley 19/1994. El local no está destinado a ser un medio de explotación de la sociedad; la compra del mismo es la realización del objeto social de la entidad. (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. de 4-2-2002).

– La exención por adquisiciones patrimoniales de bienes de inversión situados en Canarias prevista en el art. 25 Ley 19/1994 (según la redacción dada por la Ley 13/1996, de 30 de diciembre), no puede aplicarse al supuesto de adquisición de dos fincas, una rústica y otra en suelo urbanizable programado, realizadas por la entidad cuyo objeto social es la hostelería. La Sala considera que dichos bienes no pueden ser empleados como medio de explotación. La oficina liquidadora, en el ejercicio de sus funciones de comprobación, atendiendo a la naturaleza de los bienes, y sin necesidad de inspeccionar la contabilidad de la entidad, podía determinar que tales bienes no eran de inversión. (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. de 26-2-2002[2]).

– La exención prevista en el art. 25 Ley 19/1994 es aplicable al impuesto de actos jurídicos documentados por el otorgamiento de la escritura de declaración de obra nueva; dicha declaración de obra nueva completa el ciclo para la adquisición del bien – STS 12-11-1998- y el precepto no excluye de la exención el impuesto de actos jurídicos documentados. (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. de 4-3-2002).

– La Sala rechaza la pretensión de la entidad actora de calificar como adquisición patrimonial el derecho de garantía hipotecaria que se constituyó para garantizar el préstamo que contrajo, a los efectos de acogerse a la exención del impuesto de actos jurídicos documentados prevista en el art. 25 Ley 19/1994, pues la recurrente lo que contrajo es una deuda. (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. de 27-3-2002).

– No puede calificarse como bien de inversión, a los efectos previstos en el art. 25 Ley 19/1994 (modificada por Ley 13/1996, de 30 de diciembre), la adquisición de una finca rústica con casa, donde la sociedad adquirente pretende ubicar la

[1] Ver comentario jurisprudencial en esta misma sección.

[2] Ver comentario jurisprudencial en esta misma sección.

sede social, pues no puede otorgarse la exención cuando se adquieren bienes que no pueden ser destinados legalmente al fin que se pretende. La Oficina liquidadora podía, en el ejercicio de sus funciones de comprobación, determinar que no era aplicable la exención, sin necesidad de, como pretende el Tribunal Económico-Administrativo, examinar la contabilidad de la misma, lo que hubiera implicado que no tenía competencia para realizar la liquidación, pues carece de funciones inspectoras. (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. de 29-7-2002).

COMENTARIOS JURISPRUDENCIALES

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: deducción por inversión en Canarias realizada por un profesional al amparo de la Ley 19/1994. Sanción procedente.
Tribunal Superior de Justicia de Canarias (Sala de lo Cont-Adm de Santa Cruz de Tenerife).
Fecha: 10 de abril del 2002.
Ponente: Sr. Giralda Brito.
Art. 27.9 Ley 19/1994, de 6 de julio.

La Sala aborda en esta sentencia la cuestión de si al amparo de lo dispuesto en el artículo 27.9 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, los profesionales pueden acogerse a la deducción por inversiones realizadas en Canarias. Analiza la regulación anterior contenida en el artículo 94 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, que expresamente reconocía el derecho a la deducción "a las personas físicas que realicen actividades empresariales o profesionales", de lo que deduce que si la nueva regulación hace referencia exclusivamente a rendimientos que provengan de actividades empresariales realizadas mediante establecimientos situados en Canarias, es porque el Legislador ha pretendido excluir del derecho a la deducción los rendimientos que provengan de actividades profesionales. Recalca que las actividades empresariales y profesionales tienen un tratamiento fiscal diferenciado dentro de la regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por lo que la mención exclusiva de las actividades empresariales, excluye a las actividades profesionales.

Este criterio se adopta nuevamente en la Sentencia de la misma Sala de 19 de junio del 2002, en la que, sin embargo, se advierte que la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, equipara el régimen de actividades profesionales y empresariales (actividades económicas), lo que determinará una interpretación distinta del artículo 27.9; no obstante, la nueva regulación no puede ser aplicada retroactivamente a las situaciones generadas bajo la vigencia de la anterior regulación.

La sanción impuesta sí encuentra fundamento en un principio de culpabilidad, porque, a juicio de la Sala, la conducta del contribuyente no se ampara en una interpretación razonable de la norma.

FUNDAMENTOS DE DERECHO.-

PRIMERO.– Se interpone el presente recurso contra tres resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Regional, de fecha

28 de septiembre de 1999, por virtud de las cuales se desestimaron otras tantas reclamaciones económico-administrativas interpuestas a su vez contra actas de disconformidad de la Inspección de Tributos del Estado, AEAT de Santa Cruz de Tenerife, por el concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los ejercicios 1994, 1995 y 1996. La pretensión de la parte recurrente se basa en que procede que los profesionales puedan efectuar deducciones en la cuota íntegra del IRPF por los rendimientos netos de explotación que se destinen a la reserva para inversiones cuando provengan de actividades realizadas en Canarias.

SEGUNDO.– A los efectos de delimitación de la presente controversia, será necesario concretar que la presente revisión jurisdiccional sólo versará sobre las tres liquidaciones impugnadas, que comprenden cuotas tributarias e intereses de demora, ya que las tres sanciones a las que alude la parte recurrente han sido objeto de reclamaciones separadas de las referidas anteriormente y que penden de resolución ante el Tribunal Económico Administrativo Regional. Por lo tanto, y tal como establece el aludido Tribunal Económico, la cuestión a resolver será la de si un profesional, en el presente caso un médico, puede efectuar deducciones en la cuota del IRPF por rendimientos que se destinen a la reserva para inversión en Canarias. Al respecto y desde un punto de vista normativo, será necesario destacar que en la Ley 20/1991, el artículo 94 sí incluía a los profesionales a los efectos de la deducción por inversiones, al decir que: "dicho régimen de deducción por inversiones será de aplicación a las personas físicas que realicen actividades empresariales o profesionales". Por su parte, la Ley 19/1994, sobre modificaciones del REF de Canarias, en su artículo 27.9, dice: "Los sujetos pasivos del IRPF 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 empresariales realizadas mediante establecimientos situados en Canarias".

(...)

CUARTO.– Por último, hacer mención a los meros efectos del planteamiento técnico que efectúa la parte actora de las sanciones impuestas en correlación con las liquidaciones complementarias que han sido impugnadas. Efectivamente, este Tribunal no puede pronunciarse sobre la procedencia o no de las sanciones aludidas porque no ha sido objeto de impugnación, tal y como reconoce la propia parte actora, pero sí establece que en el recurso antes aludido (104/99), que impugnaba un acto idéntico al presente y que planteaba la cuestión de las deducciones en el IRPF de un profesional, se recurría en él también las sanciones, y en la sentencia dictada en aquellos autos, ya se rechazaba el que no procediera la misma, porque no es de apreciar una interpretación razonable de la norma a efectos de excluir la culpabilidad, citándose el artículo 77.4 d) de la LGT El motivo es que, como ya hemos visto, la

Ley de 19/1994 sólo hace referencia a las actividades empresariales y no profesionales. Y lo expuesto se consigna en esta resolución a los efectos del conocimiento de la doctrina que viene manteniendo esta Sala en orden a las sanciones derivadas de las liquidaciones controvertidas.

QUINTO.– En cuanto a las costas habrá que estar a lo dispuesto en el artículo 139 de la Ley Jurisdiccional.

FALLAMOS

Que con desestimación del presente recurso debemos confirmar el acto recurrido por estar ajustado a derecho. Sin costas.

o-o-o-o-o-o-o-o-o-o-o-o-o-o-o-o-o-o-o-o-o-o-o-o

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales: exención por adquisición de bienes de inversión; facultades de comprobación de la oficina liquidadora; concepto y requisitos de los bienes de inversión: las parcelas de suelo rústico y suelo urbanizable programado adquiridas no son bienes de inversión.

Tribunal Superior de Justicia de Canarias (Sala de lo Cont.-Adm de Santa Cruz de Tenerife).

Fecha: 26 de febrero del 2002.

Ponente: Sr. Giralda Brito.

Artículo 25.1 y 2 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, modificado por Real Decreto-Ley 3/1996, de 26 de enero y por Ley 13/1996, de 30 de diciembre.

La Administración de la Comunidad Autónoma de Canarias interpone recurso contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional, con sede en Santa Cruz de Tenerife, que anula la liquidación provisional realizada por el órgano de gestión del impuesto de transmisiones patrimoniales, por considerar que para determinar si estamos en presencia de un bien de inversión es necesario examinar la contabilidad de la sociedad – a fin de comprobar si se contabiliza dentro del inmovilizado material o dentro del capital circulante- operaciones que integran la función inspectora que no corresponde al órgano que dictó el acto.

La Sala comienza afirmando que la oficina liquidadora podía, en el ejercicio de sus funciones de comprobación, determinar que el bien adquirido no era un bien de inversión, teniendo en cuenta no sólo la función al que se destina, sino la naturaleza del bien. Es a partir de la naturaleza del bien – suelo rústico y suelo urbanizable programado- puesta en relación con el objeto social – promoción y explotación de industria de hostelería e inversión inmobiliaria- como la Sala concluye que no se trata de bienes de inversión, porque no pueden ser utilizados como instrumentos de trabajo o medios de explotación.

Está latente la cuestión –en relación con el suelo urbanizable programado– de si los bienes de inversión deben entrar en funcionamiento de manera inmediata, lo que según el preámbulo de la Ley 14/2000, de 29 de diciembre –no aplicable al supuesto de hecho– era la voluntad de la Ley 19/1994, a efectos de determinar si

pueden acogerse a este régimen los terrenos aptos para usos edificatorios que se adquieran con el fin de edificar p. ej para construir las instalaciones de una empresa. El apartado 3º del artículo 25, introducido por dicha Ley, establece que los bienes deberán entrar inmediatamente en funcionamiento, salvo que se trate de terrenos adquiridos para su edificación; pero en tal caso será necesario que los permisos administrativos para la edificación sean solicitados a continuación. La referencia a actividades edificatorias parece excluir como bienes de inversión el suelo urbanizable –que previamente debe ser transformado– excepto en aquellos supuestos en que pueda simultanearse la edificación con la urbanización, cuestión sobre la que habrá de pronunciarse la Sala en su momento. La sentencia que comentamos no se detiene a analizar estas cuestiones, porque resultó acreditado que el destino que se dio a los terrenos fue la explotación agrícola por parte del representante de la sociedad.

(La Sala se ha pronunciado en otras ocasiones sobre la calificación de las adquisiciones patrimoniales como bienes de inversión, a efectos de aplicar la exención del impuesto de transmisiones patrimoniales. En la sentencia de 26 de abril del 2000 se pronuncia a favor de que los bienes de inversión deben entrar en funcionamiento de manera inmediata; en la sentencia de 4 de febrero del 2002, donde se trataba de la adquisición de un local comercial por una entidad cuyo objeto social era la explotación de inmuebles, se afirma que el mismo no es un medio de explotación, sino que su adquisición supone la realización de la actividad que integra el objeto social de la entidad adquirente; y, finalmente, la sentencia de 29 de julio del 2002, en el que se niega el carácter de bien de inversión a una finca rústica con casa, que se pretendía destinar a sede social, por entender que en suelo rústico no se permiten usos edificatorios sino excepcionalmente, entre otros el de vivienda aneja a una explotación agrícola, pero no se puede destinar una edificación a servir de oficinas.)

FUNDAMENTOS DE DERECHO.-

PRIMERO.– Se interpone el presente recurso contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias de fecha 26 de Mayo de 1999, en cuya virtud se estimó la reclamación económica que interpuso la entidad (...) contra la denegación de aplicación de exención del ITP y AJD a la compra de dos fincas sitas en la Isla de La Palma, al entender que no constituyen tales fincas bienes de inversión. La resolución recurrida por el contrario estimó que sí representaba tal compra una operación que se enmarca dentro del objeto social de la aludida entidad y por lo tanto debe de aplicarse la exención solicitada.

La parte recurrente, por el contrario niega que sea un bien de inversión y por ello está sujeta y no exenta del I de T.P.

SEGUNDO.– La entidad (...) presentó con fecha 5 de Marzo de 1998, ante la oficina Liquidadora del ITP y AJD, declaración, en re-

lación con escritura de compra de dos fincas, una rústica y otra urbana sitas ambas en Santa Cruz de La Palma, por un valor de 25.000.000 de pesetas. La autoliquidación se presentó como exenta al amparo del artículo 25 de la Ley 19/94 de 6 de Julio. Tras la tramitación correspondiente, por la Oficina Liquidadora, con fecha 15 de Junio de 1998 se declaró improcedente la exención aplicada y a su vez practicó liquidación por un importe de 1.500.000 pesetas sobre la Base Imponible declarada. Contra ella se interpuso reclamación económica que al ser estimada determinó la interposición del presente recurso por la comunidad Autónoma.

La cuestión objeto de revisión, a la vista de lo actuado, se concreta en si la compra de las dos fincas antes descritas, suponen bienes de inversión y por ende está exenta del pago del impuesto.

TERCERO.– La resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias, dedica el contenido de su resolución en su mayor parte a determinar las facultades de inspección que asumió la oficina liquidadora, cuando entiende que el órgano competente debe de ser la Inspección de Tributos de la Comunidad Autónoma. Pues bien tal cuestión debe de enfocarse desde la perspectiva de la finalidad de la actuación de la Oficina liquidadora que no es otra que, ante una autoliquidación de exención del ITP, ver si procede o no aceptarla. Y es lo cierto que, como ya está Sala ha sentado en casos idénticos y anteriores al presente, no es necesaria una investigación contable para poder resolver si la adquisición de un bien puede ser considerada como de inversión; siendo necesario para ello el examen de, por un lado, el objeto social , y por otro la naturaleza y características del bien adquirido. La normativa aplicable viene representada en primer lugar por el artículo 25 de la Ley 19/94 , de modificación del REF de Canarias, que regula la exención para adquisiciones patrimoniales que realice una sociedad domiciliada en Canarias; que se trate de adquisición de bienes de inversión situados en Canarias; y un requisito de carácter temporal que se efectúe tal adquisición en el plazo de tres años siguientes a la constitución de la sociedad o de la ampliación del capital social.

CUARTO.– A la vista de las actuaciones, de ese precepto la cuestión controvertida la constituye la de si los inmuebles adquiridos son o no bienes de inversión. Ello debe enfocarse a su vez desde la norma reguladora, el artículo 40-8 de la Ley 20/91 que considera como tales a los bienes corporales, muebles, semovientes o inmuebles que por su naturaleza y función estén destinados a ser utilizados por un periodo de tiempo superior a un año como instrumentos de trabajo o medio de explotación. A su vez debe acudirse a la escritura que contiene los Estatutos de la sociedad reclamante y en su artículo 2 al hablar del objeto social, se refiere como tal a la Promoción y Explotación de Industria de hostelería , añadiendo la inversión en inmuebles.

De todo lo referido, y teniendo a la vista de que lo adquirido fueron dos fincas, una rústica y otra urbana, que están situadas en Suelo Urbanizable Programado

del PGOU, se desprende que no puede entenderse que tales fincas puedan ser entendidas como bienes de inversión, ya que por un lado nos encontramos con la naturaleza del suelo, por otro que no pueden encajar en bienes destinados a su utilización como instrumentos de trabajo. Añadiéndose a ello que, según obra en el expediente, los mencionados terrenos fueron dados al representante legal de la entidad en arrendamiento para su explotación agrícola.

QUINTO.– En definitiva, los bienes adquiridos no pueden ser entendidos como de inversión, habida cuenta de que no constituyen instrumentos de trabajo o medios de explotación. Ya que para gozar de la exención no basta con la inversión, ya que en ocasiones ello supondrá una elevación del patrimonio de la sociedad; se hace necesario que se cumpla con los requisitos legales ya apuntados. Es por ello que procede la estimación del presente recurso y por lo tanto no le es de aplicación la exención del ITP y AJD.

SEXTO.– En cuanto a las costas habrá que estar a lo dispuesto en el artículo 139 de la Ley Jurisdiccional.

F A L L A M O S

Que con estimación del recurso interpuesto debemos anular la resolución recurrida por no ser conforme a derecho. Sin costas.