JURISPRUDENCIA

Sección coordinada por

HELMUTH MOYA MEYER

INTRODUCCIÓN

En esta nueva entrega de la revista *Hacienda Canaria* ofrecemos a los lectores el primero de una serie de comentarios críticos sobre las resoluciones de los Tribunales de Justicia que tratan materias relativas al Régimen Fiscal Especial de Canarias, acompañados del texto de las sentencias. El comentario que ofrecemos en este número vuelve sobre el tema de la interpretación del artículo 25 de la Ley 19/1994, que ha suscitado como es sabido numerosos procesos judiciales.

Continuamos con la publicación de las reseñas jurisprudenciales, que hemos completado con la indicación de si las sentencias son firmes o no. En esta ocasión no recogemos sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de Las Palmas de Gran Canaria, debido a que son escasas las resoluciones de ese órgano judicial que se pronuncian sobre materias relativas al Régimen Fiscal Especial de Canarias. Una de las razones de ello es que dicha Sala tiene planteadas numerosas cuestiones de inconstitucionalidad sobre la Ley 20/1991, lo que motiva que muchos recursos estén suspendidos en espera de una resolución del Tribunal Constitucional.

De las reseñas jurisprudenciales queremos destacar aquellas que se refieren a sentencias del Tribunal Supremo. La st. 19-7-02 confirma el criterio mantenido por el TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. 9-9-1996, en relación a que la suspensión del RD 1473/1992 no afectaba a la exigibilidad del Impuesto General Indirecto Canario. La st. 20-2-2002 resuelve la contradicción existente entre los criterios mantenidos por las Salas de lo Contencioso-Administrativo de Las Palmas de Gran Canaria (st. 7-2-1996) y de Santa Cruz de Tenerife (st. 10-3-1995 y 9-9-1996) en relación con el régimen transitorio del Impuesto General Indirecto Canario aplicable a las existencias –la cual anotamos en las reseñas del nº 2 de la Revista– afirmando que las deducciones no están sometidas al plazo establecido en el Decreto 182/1992, como había sostenido la Sala de Las Palmas de Gran Canaria. La st. 13-7-2002, si bien inadmite el recurso de casación, por versar sobre la Ley territorial 5/1986 y no

ser ésta derecho estatal, confirma el criterio sostenido en la st. 5.3.1997, TSJC Sala de Santa Cruz de Tenerife. Por último, la st. 6-7-2002 que establece como doctrina legal que la Administración de la Comunidad Autónoma de Canarias tiene legitimación para impugnar las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos en materia de impuestos cedidos que les sean desfavorables.

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)

RESEÑAS JURISPRUDENCIALES

IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO (IGIC)

Constitucionalidad y normativa reguladora

- La suspensión judicial de la ejecutividad del RD 1473/1992 no puede afectar al nacimiento, cuantificación y exigibilidad de la obligación tributaria creada y regulada por la Ley 20/1991, por lo que el Impuesto General Indirecto Canario es exigible. El posible vacío normativo que pudiera acarrear la suspensión queda cubierto con las disposiciones relativas al IVA, que se aplican como derecho supletorio (TS, st. 19-7-2002).

- 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 franquicia. Las traslaciones económicas de la cuota del impuesto sobre el consumidor final no infringen el principio de franquicia fiscal sobre el consumo, el cual ha de entenderse en términos jurídico-tributarios y no económicos, por lo que rechaza plantear cuestión de inconstitucionalidad con relación a la Ley 20/1991 (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. de 3.9.02, firme).

Localización del hecho imponible y establecimiento permanente

- La solicitud de devolución del Impuesto soportado es improcedente por te-

ner la solicitante establecimiento permanente en Canarias desde el que realiza operaciones sujetas al mismo. Dicho establecimiento lo constituyen dos oficinas desde donde realiza la contratación de los servicios turísticos de terceros (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. 25.9.02 , firme).

Tipo de gravamen

- La Sala considera que los productos ofrecidos por la demandante deben ser considerados como panes especiales y tributar al 2%, y no al 0% aplicable al pan común (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. 29-7-2002, firme)

Exención en importación de bienes

- La importación de cintas adhesivas para embalar los productos que son distribuidos por el demandante no está exenta del Impuesto (artículo 14.16 Ley 20/1991), ya que ni fue solicitada la exención ni se trata de muestras que sirvan para gestionar pedidos de mercancías (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. 25.9.02, firme).

Repercusión del impuesto

- La Sala desestima el recurso interpuesto por considerar acreditado que la sociedad cooperativa repercutió dos veces el Impuesto General Indirecto Canario sobre los cooperativistas con ocasión de la adjudicación de unas viviendas. (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. 12.11.02, firme).

Infracciones y sanciones

- La agravante prevista en el artículo 82.1 d) Ley General Tributaria –ocultación de datos a la Administración necesarios para determinar la deuda tributaria– es aplicable en los casos de infracciones graves tipificadas en el artículo 79 a) en los que el impuesto se gestiona por medio de declaraciones-liquidaciones, como es el caso del Impuesto General Indirecto Canario (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. 23-7-2002, firme).

- La Sala desestima el recurso interpuesto contra una sanción impuesta por falta de ingreso de la deuda tributaria por concepto del Impuesto General Indirecto Canario. Considera que hay ocultación de datos por el hecho de haber presentado declaraciones incompletas, pues no se consignó en el impreso de autoliquidación la existencia de operaciones exentas del impuesto a efectos de la aplicación de la regla de prorrata. Asimismo, considera aplicable la agravante del artículo 79 d) Ley General Tributaria, porque en las declaraciones trimestrales presentadas durante el ejercicio 1997 el demandante había determinado indebidamente créditos de impuesto que justificaron la solicitud de devolución en el ejercicio siguiente (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st.15.11.02, firme).

Régimen transitorio y disposiciones transitorias

- El TS estima el recurso de casación interpuesto contra la st. 9-9-1996, TSJC Sala de Santa Cruz de Tenerife, que había considerado que la deducción por el régimen transitorio de existencias debía formularse en el plazo de un mes previsto en el art. 47 RD 182/1992, señalando que tal régimen no es un privilegio ni un beneficio fiscal concedido a las empresas sino un medio para evitar la doble imposición, por lo que las deducciones operan por ministerio de la ley y, en consecuencia, los empresarios tienen derecho a practicarlas a partir de la primera declaración-autoliquidación y en las siguientes hasta su total compensación (TS, st. 20-2-2002).

RÉGIMEN ESPECÍFICO DE ABASTECIMIENTO

- Las mercancías importadas sí están sujetas a la Tarifa Exterior Común, pues no se trata de productos incluidos dentro del régimen específico de abastecimientos; los productos transformados a base de carne, no se incluyeron en la campaña del 1998. (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. de 4-7-2002, firme).

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

- No se justifica que pueda calificarse como bien de inversión la adquisición por una entidad cuyo objeto social es la protección de bienes y personas de un local comercial, ni se ha probado que este entrara inmediatamente en explotación (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. 29-4-200, firme).

- El TS ha lugar al recurso de casación en interés de la ley, interpuesto contra una sentencia del TSJC, Sala de Las Palmas de Gran Canaria, que había inadmitido el recurso interpuesto por la Administración de la Comunidad Autónoma de Canarias contra una resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional, estimatoria de la reclamación interpuesta contra liquidaciones en materia de Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, enunciando la siguiente doctrina legal: "Las Comunidades Autónomas tienen legitimación para interponer recursos contencioso-administrativos contra las resoluciones que les sean desfavorables, en materia de tributos cedidos, de los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Central, conforme a los artículos 28.1 a) de la Ley Jurisdiccional Contencioso-Administrativa de 1956 y 19.1 d) de la vigente de 1998, por tener interés legítimo, directo y efectivo, al ser extremo que afecta a la suficiencia de los recursos que la Constitución y la Ley les reconoce y, por ende, a su autonomía financiera" (TS, st. 6-7-2002).

- 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 terrenos de naturaleza rústica –clasificados como suelo urbanizable en el avance de planea-

miento– efectuada por el codemandado. Los bienes de inversión deben, en principio, ser puestos inmediatamente en funcionamiento. En el caso de adquisición de terrenos destinados a la construcción de instalaciones de la empresa será necesario que se soliciten inmediatamente los permisos administrativos exigidos para iniciar las obras, cosa que no era posible en el caso de autos teniendo en cuenta la clasificación del suelo. (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. de 8.10.02, 8-11-2002 y 16-12-2002; todas ellas son firmes).

- Deducción por inversión en Canarias por la adquisición de un local usado: no se justifica que constituya una mejora tecnológica para la empresa, por lo que no cumple con lo dispuesto en el artículo 94.3 de la Ley 20/1991 y normativa de desarrollo a efectos de tener derecho a la deducción (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. de 21.10.02, firme).

- El Real Decreto 3/1996, de 26 de enero, por el que se modifica la Ley 19/1994, y en concreto el artículo 25 de la misma, no puede ser aplicada con efectos retroactivos a las adquisiciones patrimoniales efectuadas con anterioridad a su entrada en vigor. Tampoco se benefician de la exención las adquisiciones patrimoniales realizadas antes de que la sociedad hubiera ampliado el capital social, sino a las realizadas dentro de los tres años siguientes al otorgamiento de la escritura pública de ampliación de capital (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st.15.11.02, firme).

- La Sala considera que es un bien de inversión la finca plantada con viñas adquirida por una entidad dedicada a la producción de vinos (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. 16-12-2002, no es firme).

- La Sala considera que no es un bien de inversión el inmueble adquirido cuando se ha acreditado que no fue puesto en explotación con carácter inmediato, ya que permaneció cerrado durante los tres años siguientes a la adquisición. La puesta en funcionamiento inmediata es un requisito que se desprende del hecho de que la Ley 19/1994, de 6 de julio (en la redacción dada por la Ley 13/1996, de 30 de diciembre) no previera un plazo dentro del cual debía ponerse en funcionamiento el bien adquirido, y en este sentido se pronuncia la exposición de motivos de la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, por la que se da nueva redacción al artículo 25 de la Ley 19/1994 (TSJC, st. 16-12-2002, firme).

- 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 17-12-2002, firme).

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

Sujeto pasivo y repercusión

- El TS inadmite el recurso interpuesto contra la st. 5.3.1997, TSJC Sala de

Santa Cruz de Tenerife, por considerar que el problema resuelto afecta exclusivamente al derecho autonómico. No obstante, confirma el criterio de la Sala relativo a la condición de sujeto pasivo del comerciante mayorista, único obligado frente a la Hacienda Canaria a pagar el Impuesto, aún cuando los adquirentes no le hubieran satisfecho las cuotas repercutidas. Este hecho podrá dar lugar a una acción de indemnización de daños, pero no le exonera del pago. Al no formar parte el sujeto repercutido de la relación jurídica tributaria, sólo está obligado a soportar la repercusión de la cuota tributaria y los recargos legalmente exigibles (TS, st. 13.7.2002)

COMENTARIOS DE JURISPRUDENCIA

VÍCTOR MANUEL SÁNCHEZ BLÁZQUEZ

Doctor en Derecho. Profesor de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Las Palmas de Gran Canaria

BIENES DE INVERSIÓN Y COMPROBACIÓN POR LAS OFICINAS LIQUIDADORAS DEL ITPADJ: UN PASO MÁS EN LA INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 25 DE LA LEY 19/1994 (COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CANARIAS DE 16 DE DICIEMBRE DE 2002)

I. PLANTEAMIENTO

La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 16 de diciembre de 2002 (Sala de lo Contencioso-Administrativo de Santa Cruz de Tenerife) [1] constituye la última de una serie de tres sentencias de este órgano jurisdiccional [2], en las que se resuelven, con el mismo criterio, dos cuestiones: el alcance de las competencias de comprobación de las oficinas liquidadoras en el ITPAJD, concretamente en lo relativo a la exención del artículo 25 de la Ley 19/1994; y, el concepto de bienes de inversión, a efectos de dicho beneficio fiscal. Si bien ambas cuestiones encuentran una íntima conexión en los casos enjuiciados: será el concreto sentido en que haya de entenderse el concepto de bien de inversión (esto es, cuáles sean sus notas características), junto a las circunstancias concurrentes, lo que condicionará el que las competencias comprobadoras de aquellos órganos puedan o no alcanzar a su verificación.

[1] Fundamentos jurídicos de esta sentencia transcritos integramente al final de la presente sección.

[2] Las otras dos sentencias de esta serie a que nos referimos son las de 8 de octubre y 8 de noviembre de 2002, reseñadas en este mismo número de la revista *Hacienda Canaria*.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo de Santa Cruz de Tenerife del Tribunal Superior de Justicia de Canarias se había pronunciado ya con anterioridad sobre estas cuestiones en diversas sentencias [3]. No obstante, en estas tres sentencias del último trimestre de 2002 se da un paso más, que no se había dado en las anteriores, lo que guarda relación con las circunstancias concretas que se daban en los supuestos enjuiciados: la adquisición de determinados terrenos rústicos, pero que habían sido reclasificados en el avance del planeamiento, es lo que parece llevar al órgano jurisdiccional a argumentar y pronunciarse de forma explícita acerca de la necesidad o no de que los bienes de inversión adquiridos entren inmediatamente en funcionamiento; o, al menos, en el caso de que se adquieran terrenos, sobre si las actividades de edificación, previos los permisos administrativos necesarios, deban ser o no acometidas inmediatamente.

Y a ello va a dar una respuesta afirmativa, a pesar de que en la redacción del artículo 25 vigente al adquirirse aquellos terrenos no se previeran expresamente tales requisitos, que sí se han incluido después en este precepto de forma expresa con su modificación por la Ley 14/2000, de 29 de diciembre. Esto es precisamente lo que va a llevar al Tribunal a considerar que aquellos terrenos no eran bienes de inversión. Y, en última instancia, a entender conforme Derecho las liquidaciones practicadas por las oficina liquidadora, puesto que aquellos requisitos, junto con otros, podían ser verificados de acuerdo a las facultades comprobadoras disponibles por ella.

II. LOS HECHOS

Una entidad cuyo objeto social es la instalación y explotación de supermercados adquirió un terreno de naturaleza rústica, pero que había sido ya reclasificado en el avance del planeamiento. Dicha entidad presentó la correspondiente declaración-autoliquidación por la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPAJD aplicando la exención del artículo 25 de la Ley 19/1994. Con posterioridad la oficina liquidadora dictó una liquidación por dicho concepto al entender improcedente la exención aplicada, en base a que el bien adquirido no podía considerarse, en atención a su naturaleza, un bien de inversión.

La entidad interpuso frente a dicha liquidación una reclamación económico-administrativa. El Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias, con sede en Santa Cruz de Tenerife, estimó la reclamación al entender que para determinar si se trata o no de un bien de inversión era necesario averiguar cuál era la función a que se destinaba por la sociedad y no, por tanto, como había hecho el órgano liquidador, examinando simplemente su naturaleza. Contra esta Resolución del Tribunal

[3] Se trata, fundamentalmente, de las sentencias de 4 y 26 de febrero y de 29 de julio de 2002, todas ellas reseñadas en el número 2 de la revista *Hacienda Canaria*.

Económico-Administrativo Regional de Canarias, de 27 de octubre de 1999, la Administración de la Comunidad Autónoma canaria interpone recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia de Canarias, con sede en Santa Cruz de Tenerife, que es estimado en la sentencia objeto de comentario.

III. EL ORIGEN DE LA PROBLEMÁTICA JURÍDICA PLANTEADA: LAS LIMITACIONES DE LA COMPROBACIÓN DE LA OFICINA LIQUIDADORA

A) EL ORIGEN DE LA PROBLEMÁTICA JURÍDICA PLANTEADA

Son varios los problemas jurídicos con que se enfrenta el Tribunal Superior de Justicia de Canarias en su Sentencia de 16 de diciembre de 2002. Sin embargo, en uno de ellos se encuentra el origen de la problemática suscitada: las limitaciones de la comprobación de la oficina liquidadora.

Y es que, efectivamente, esta es la cuestión que principalmente se dilucida: el que un determinado órgano, la "oficina liquidadora", de acuerdo a las facultades comprobadoras a ejercitar en un determinado momento, pueda dictar o no una liquidación rectificando la declaración-autoliquidación presentada. Es en este aspecto donde, a juicio del TEAR, radica la irregularidad de la actuación administrativa y el motivo de la inicial anulación del acto liquidatorio. Porque para poder rectificar la autoliquidación de la interesada era necesaria la práctica de ciertas actuaciones que no podía realizar la oficina liquidadora: las de examen de su contabilidad.

Para comprender en su integridad la problemática planteada, debemos situar la actuación de la oficina liquidadora en el marco jurídico en el que se inserta. Esto nos lleva a examinar, aunque sea de un modo sucinto, dos cuestiones: el sistema aplicativo de la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPAJD en relación con la transmisión de bienes inmuebles; y, las facultades comprobadoras de las oficinas liquidadoras en este impuesto. Todo ello habremos de hacerlo, en cualquier caso, en conexión con el supuesto objeto de enjuiciamiento por el Tribunal.

B) DECLARACIÓN-AUTOLIQUIDACIÓN DEL INTERESADO Y EVENTUAL COMPROBACIÓN Y LIQUIDACIÓN ADMINISTRATIVA

La normativa reguladora del ITPAJD quiere que la gestión de su modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas en relación con la transmisión de bienes inmuebles se inicie por medio de la correspondiente declaración-autoliquidación e ingreso por parte del interesado (artículo 98 y siguientes del Reglamento del impuesto)[4]. Y esto es lo que ocurrió en el supuesto objeto de enjuiciamiento. Aunque al entender la entidad interesada procedente la exención del

[4] Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

artículo 25 de la Ley 19/1994 en su adquisición patrimonial, aplicó la misma en su autoliquidación, por lo que no determinó en ella ni ingresó deuda tributaria alguna. Actuación, en principio, respetuosa con las normas procedimentales de este impuesto, al no preverse en relación con aquella exención un procedimiento específico de declaración o concesión del derecho a su disfrute. Puesto que aquel beneficio fiscal es de los de aplicación automática y no, por tanto, rogada.

Sin embargo, corresponde a la Administración tributaria, en lo que aquí nos afecta, concretamente a la de la Comunidad Autónoma de Canarias encargada de la gestión de este impuesto, la tarea de verificar la correcta aplicación del Derecho realizada por los particulares en sus declaraciones-autoliquidaciones. Y en el caso de encontrar alguna incorrección en aquella aplicación normativa, realizar las actuaciones externas dirigidas a su corrección y regularización.

En este sentido, no puede desconocerse que el particular, a través de los actos de declaración y de autoliquidación, lleva a cabo la completa aplicación de la norma tributaria material correspondiente. Ello no impide que la Administración pueda llevar a cabo nuevamente dicha aplicación, a través de sus actividades de comprobación y de liquidación, separándose de lo declarado o autoliquidado por el particular. Antes al contrario, así deberá hacerlo cuando corresponda en cuanto exigencia del principio de legalidad tributaria y del principio inquisitivo, derivado, a su vez, de aquél. Así lo hizo precisamente en el caso objeto de enjuiciamiento.

Son dos los preceptos legales en los que se recoge fundamentalmente, desde una perspectiva general, esta tarea encomendada a la Administración. Porque "La Administración tributaria no está obligada a ajustar las liquidaciones a los datos consignados en sus declaraciones tributarias por los sujetos pasivos" (artículo 121. 1 de la LGT). Y es que aquélla "comprobará e investigará los hechos, actos, situaciones, actividades, explotaciones y demás circunstancias que integren o condicionen el hecho imponible" (artículo 109. 1 de la LGT).

No obstante, las específicas posibilidades de actuación comprobadoras en orden a la liquidación de los tributos previstas en nuestro ordenamiento son distintas y variadas. De ahí que el alcance de la comprobación administrativa dependa de las concretas posibilidades de actuación previstas en cada caso. Y en relación con el caso objeto de enjuiciamiento, interesan aquellas previstas en favor de las oficinas liquidadoras del ITPAJD en la Comunidad Autónoma de Canarias.

C) LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LAS OFICINAS LIQUIDADORAS DEL ITPAJD

Conocer el preciso alcance de las facultades comprobadoras de los órganos de gestión en la Comunidad Autónoma de Canarias a efectos del ITPAJD requiere examinar diversas disposiciones. De un lado, hemos de tener presente las normas específicas previstas para este impuesto: artículos 101 y siguientes del Reglamento del

ITPAJD, que se refieren a unas actuaciones que corresponde realizar a la "oficina gestora". De otro, la normativa general de aplicación a todos los tributos, que es la única que se menciona expresamente en la sentencia: el artículo 123 de la LGT, básicamente, que, pese a mencionar literalmente a la "Administración tributaria", ha de entenderse referido a los órganos con funciones de gestión tributaria, y no a los inspectores. Por último, habremos de considerar también las disposiciones organizativas de la Administración de la Comunidad canaria: artículos 39 y siguientes del Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda, que se refiere de forma expresa a los "órganos territoriales de gestión tributaria"[5].

De este complejo normativo y teniendo en cuenta el problema planteado en el supuesto objeto de enjuiciamiento por el Tribunal, puede afirmarse inicialmente que, en principio, la Administración dictó una liquidación en uno de los supuestos en que la normativa del ITPAJD habilita su práctica: cuando estime improcedente la exención invocada (artículo 108. 1 del Reglamento del impuesto).

No puede desconocerse, sin embargo, que cuando la Administración considera improcedente una exención invocada por el contribuyente en su autoliquidación, tal como ocurrió en el caso, lo que está haciendo no es otra cosa que pronunciarse sobre la conclusión de un silogismo al que puede reconducirse todo acto de aplicación del Derecho: se estima improcedente la exención (la del artículo 25 de la Ley 19/1994, que excluye el gravamen del ITPAJD) porque se considera que el hecho de la realidad (la adquisición de un terreno rústico, aunque reclasificado en el avance del planeamiento) no puede subsumirse en el supuesto normativo (la adquisición de bienes de inversión), al que la norma anuda un efecto desgravatorio total[6].

En este contexto, el problema estriba en si de acuerdo a las facultades comprobadoras ejercitables por el órgano de gestión, puede llevarse a cabo aquel proceso aplicativo. Ello sobre la base de que para que esto sea posible, aquél habrá de tener un total conocimiento de los hechos relevantes para dicha aplicación normativa. Porque en las disposiciones antes mencionadas se van a configurar las facultades comprobadoras ejercitables o los medios de comprobación utilizables por el órgano de gestión en el momento procedimental en que actuó, que es el de la liquidación provisional o, según

[5] Decreto 338/1995, de 12 de diciembre (con diversas modificaciones ulteriores), por el que se aprueba el Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda.

[6] Acerca de la conexión entre las actividades comprobadora y liquidadora de la Administración y el proceso de aplicación de la norma tributaria, entre otros, ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA: "La inspección de los tributos: una evolución significativa". *Revista Española de Derecho Financiero*, nº. 4, 1974, p. 777. SEMINARIO DE DERECHO FINANCIERO DE LA UNIVERSIDAD DE MADRID: *Notas de Derecho Financiero*. I, vol. 3°, Sección de Publicaciones e Intercambio. Madrid, pp. 86-87, SÁNCHEZ SERRANO, L.: *Comentarios a las Leyes financieras y tributarias*. II. Edersa, Madrid, 1983, p. 121, y, CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.: *Manual de Derecho Financiero. Parte General. Tomos Primero y Segundo*. Comares, Granada, 1998, pp. 561-562.

la terminología empleada por el artículo 123 de la LGT, el de la liquidación provisional de oficio. Siendo estos medios y facultades de un carácter más limitado que los que corresponden a los órganos inspectores, cuyo empleo corresponde en un momento procedimental distinto (artículo 140 y siguientes de la LGT y Reglamento General de Inspección, básicamente).

En concreto, los medios instructorios a disposición de los órganos gestores en aquel momento procedimental son los siguientes: la declaración del interesado; los "documentos" que han de acompañarse a la misma "en los que se contenga o que constituyan el hecho imponible" que, según el artículo 102. 4 de la LGT, se consideran también declaración tributaria; los justificantes de los datos declarados requeridos, en su caso, al efecto; los "elementos de prueba que obren en su poder"; y, "los registros y documentos establecidos por las normas tributarias", si bien sólo "al objeto de que la Administración pueda constatar si los datos declarados coinciden con los que figuran en" aquéllos.

Pero a lo que en ningún caso puede alcanzar la actuación comprobadora del órgano de gestión es al "examen de la documentación contable de actividades empresariales o profesionales". Debiendo entenderse ésta, teniendo en cuenta lo que indica a continuación el apartado 2° del artículo 123 de la LGT, como aquellos libros y justificantes exigidos por la normativa mercantil. No puede olvidarse tampoco que la comprobación gestora es una comprobación "en oficina", esto es, realizada en la sede del órgano administrativo, sin que exista, por tanto, un desplazamiento al exterior del personal que ocupa los correspondientes puestos de trabajo adscritos al mismo [7].

IV. LOS ARGUMENTOS DECISIVOS: LA INTERPRETACIÓN SOBRE EL CONCEPTO DE BIEN DE INVERSIÓN Y SUS REQUISITOS

A) INTERPRETACIÓN DE LA NORMA Y SELECCIÓN DE LOS HECHOS RELEVANTES A COMPROBAR

La cuestión que se suscitaba era, por tanto, si el proceso aplicativo de la norma tributaria concluyendo la improcedencia de la exención podía realizarse por la oficina liquidadora. Para ello era necesario, dejando a un lado el imprescindible, pero sobreentendido, conocimiento de la norma, que dicho órgano hubiera podido conocer los hechos producidos en la realidad del caso

[7] En relación con esta comprobación de los órganos de gestión, entre otros, MAGRANER MORENO, F.: *La comprobación de los órganos de gestión* C, Aranzadi, Pamplona, 1995, CLAVIJO HERNÁNDEZ: *Manual de Derecho Financiero...*, *cit.*, pp. 564-565, JUAN LOZANO, A. M.: "Las actuaciones de los órganos de gestión tributaria ante la perspectiva de modificaciones normativas", en *Fiscal mes a mes*, nº. 70, 2002, pp. 69-84, y, por lo que se refiere específicamente al ámbito de los tributos cedidos, HERRERO HERNÁNDEZ, M. A.: "Informe sobre el alcance de las competencias de los órganos de gestión tributaria en la liquidación de tributos cedidos", *Estudios Fiscales*, Gobierno de Canarias. Dirección General de Tributos, 1999, pp. 45-49.

particular que eran relevantes. Hechos que sólo podían ser conocidos por el órgano gestor si tenía, y efectivamente utilizaba, los medios instructorios que posibilitaban tal conocimiento.

Ahora bien, para la selección de los hechos que tienen relevancia en la aplicación del Derecho, es decisiva la interpretación de la norma a aplicar. Puesto que a través de esta operación se averigua su sentido. Con ella se precisan, en consecuencia, los caracteres o requisitos del supuesto normativo que han de concurrir en el caso particular y cuya efectiva existencia, por tanto, ha de ser verificada [8].

Por este motivo, la interpretación era la determinante de que pudiera concluirse en última instancia que la rectificación administrativa podía llevarse a cabo o no por el órgano de gestión. De ahí que sea en este ámbito de la interpretación de la norma que recoge los requisitos de la exención donde se encuentren los argumentos decisivos para la resolución última del Tribunal.

B) LOS CARACTERES O REQUISITOS DEL BIEN DE INVERSIÓN DEL ARTÍCULO 40.8 DE LA LEY 20/1991

Centrándonos en la norma objeto de aplicación, la de la exención del artículo 25 de la Ley 19/1994, no quedaba duda alguna en torno a su consecuencia jurídica eventualmente aplicable al caso: el efecto desgravatorio total en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPAJD. El problema se situaba, por tanto, en el supuesto de hecho: el hecho de la realidad recogido abstractamente por la norma, a cuya realización la norma anuda el efecto desgravatorio. De ahí la necesidad de averiguar el significado del supuesto fáctico normativo, que en gran medida consistía en enunciar sus caracteres o requisitos. Esta es precisamente, por tanto, la primera de las tareas que correspondía realizar a los aplicadores de esta norma.

La oficina liquidadora primero, el Tribunal Económico-Administrativo después y el Tribunal Contencioso, en última instancia, parten, como no podía ser de otro modo, del tenor literal de la norma. En el apartado 1° del artículo 25 de la Ley 19/1994 se hace referencia como presupuesto fáctico de la exención, en lo que interesa al caso, a "las adquisiciones patrimoniales de bienes de inversión situados en Canarias". Y la duda se planteaba en torno al término "bienes de inversión" [9].

[8] En palabras de PALAO TABOADA, C.: "Economía y Derecho en la aplicación de las leyes tributarias". *Crónica Tributaria*, nº 73, 1995. "La subsunción presupone la interpretación (...) y la fijación de unos hechos (...). La operación que generalmente se llama interpretación –señala más adelante- no es más que una fase previa de este complejo proceso: la determinación en términos abstractos de los casos que indudablemente están incluidos en la hipótesis normativa".

[9] El presupuesto de hecho de la norma de exención era, en cualquier caso, más amplio. En este sentido, la misma Sala en su Sentencia de 29 de abril de 2002 mencionaba tres requisitos de cuya concurrencia dependía la aplicación de la exención: que se trate de bienes de inversión situados en Canarias; que las adquisiciones se realicen con motivo de la ampliación, modernización o traslado de sus instalaciones; y que se realicen dentro de los tres años siguientes a la constitución de la sociedad. Aunque en ella también acaba centrándose en el primero de estos requisitos,

No surgía el problema, sin embargo, acerca de cuál sería el sentido (usual, técnico no jurídico o técnico jurídico) en el que habría de entenderse el mismo. Puesto que el párrafo 2° de dicho precepto –añadido por el Real Decreto-Ley 7/1998, de 19 de junio–, precisa que a los efectos de lo establecido en el párrafo anterior, "el concepto de bien de inversión será el contenido en la normativa del Impuesto General Indirecto Canario". La norma tributaria, por tanto, define el sentido en el que ha de entenderse un término, el de bien de inversión, empleado en ella. Y señala de forma taxativa que será este sentido aquel en el que habrá de entenderse dicho término. Aunque no pueda ignorarse que la definición que se da en la normativa del IGIC sobre los bienes de inversión se inserta en una determinada regulación, la de la regularización de deducciones en relación con dichos bienes, que es un dato no irrelevante [10].

Es en concreto el artículo 40. 8 de la Ley 20/1991 el que define los bienes de inversión como "los bienes corporales, muebles, semovientes o inmuebles que, por su naturaleza y función, estén normalmente destinados a ser utilizados por un período de tiempo superior a un año como instrumentos de trabajo o medios de explotación" [11]. Y a continuación se termina de precisar el concepto de bienes de inversión, excluyéndose expresamente unos determinados que son enumerados en el apartado 9° de este mismo artículo 40.

C) LA COMPROBACIÓN DE LA OFICINA LIQUIDADORA A PARTIR DE LA NATURALEZA DEL BIEN Y EL OBJETO SOCIAL DE LA ENTIDAD

A partir de esta definición legal, el Tribunal se fija en un doble aspecto que sería el que, a su juicio, determinaría si un bien es o no de inversión, según señala expresamente: su naturaleza y función. No obstante, en tanto que el destino de los bienes a su utilización como instru-

al entender que no se daba en el supuesto enjuiciado. Resulta de gran interés, desde esta perspectiva, el estructurado análisis de este beneficio fiscal de HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, F.: "Los beneficios tributarios contenidos en los artículos 24 a 27 de la Ley 19/1994, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias". *Noticias de la Unión Europea*, nº. 130, 1995, pp. 70-74.

[10] En esta idea insiste, en relación con el IVA, GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M.: *Fiscalidad de la afectación de bienes a la empresa*. Lex Nova. Valladolid, 1995, p. 174. Se refiere en concreto a los bienes que se excluyen en función de su cuantía, "lo que sólo se justifica habida cuenta del lugar donde está previsto el concepto, es decir a efectos de la regularización de la deducción por inversiones, con el fin de evitar una excesiva pormenorización de la misma y hacer el mecanismo más fácil y asequible para el sujeto pasivo y para la Administración. Y por ello –continúa–, aunque se trate de un precepto que puede ser tenido en cuenta en la formación de un concepto de bien afecto, sin embargo, el concepto de bien de inversión a efectos del IVA no se puede hacer coincidir con el de bien afecto, ya que su contenido ofrece un significado más reducido".

[11] "Tres notas caracterizan a los bienes de inversión según este concepto general –señala GONZÁLEZ SÁNCHEZ: *Fiscalidad..., cit.*, p. 174, en relación con el IVA–, su naturaleza (bienes corporales), su destino (utilización como medios de trabajo o explotación) y su permanencia (superior a un año). Notas predicables de los bienes afectos, sin perjuicio de otras formales como pueda ser su contabilización y registro y algunas de tipo complementario y secundario (...)".

mentos de trabajo o medios de explotación ha de cumplirse desde la perspectiva de ambos aspectos ("por su naturaleza y función", dice la norma), si uno de ellos no concurriera en el caso, no haría falta examinar el otro. Puesto que entonces estaría ya clara la no subsunción del hecho de la realidad en el supuesto normativo. Esto es lo que llevó a la oficina liquidadora primero y al Tribunal Contencioso después, que coincide en esta cuestión con aquélla, a centrarse únicamente en el aspecto de la naturaleza, teniendo en cuenta la circunstancias del caso: "en ocasiones bastará con examinar la naturaleza del bien para concluir que no se trata de un bien de inversión".

El Tribunal entiende la "naturaleza" del bien de inversión como característica referida a la calificación del bien desde la normativa urbanística: en este caso, un bien de naturaleza rústica. La razón de acudir a este aspecto se encuentra en alguna sentencia anterior: para determinar la naturaleza de los terrenos "es necesario considerar el régimen jurídico al que están sujetos" en supuestos como estos en los que el destino previsto por la norma de exención (su utilización como instrumentos de trabajo o medios de explotación) y querido por el particular "no está permitido por el régimen jurídico aplicable a este tipo de suelo" (Sentencia de 29 de julio de 2002, FJ. 3°). Y puesto que la utilización de dichos bienes como instrumentos de trabajo o medios de explotación, que es el destino que debe darse a dichos bienes para que puedan considerarse como bienes de inversión, se conecta con la actividad empresarial desarrollada por su adquirente, está perfectamente justificado que la oficina liquidadora y el Tribunal conecten el carácter rústico del terreno con el objeto social de la entidad: la instalación y explotación de supermercados.

La argumentación del Tribunal, haciendo suya la empleada por la oficina liquidadora y por la Administración autonómica recurrente, es impecable desde el punto de vista lógico. Teniendo en cuenta la naturaleza del bien (un terreno rústico) y el objeto social de la entidad (la instalación y explotación de supermercados), dicho bien no puede ser utilizado como instrumento de trabajo o medio de explotación en la actividad que constituye el objeto social de la entidad: el terreno rústico, por sus propias características, parece que no es apto para que se integre en aquella actividad empresarial. En alguna otra sentencia anterior del mismo Tribunal, menciona un aspecto que aquí parece encontrarse implícito y que ya hemos mencionado: el régimen jurídico aplicable a este tipo de suelo (rústico) no permite que se destine a su utilización como instrumento de trabajo o medio de explotación, por lo que no puede calificarse dicho bien como de inversión. Porque "sería un contrasentido otorgar una exención de impuestos a una adquisición destinada a una actividad no permitida por el ordenamiento jurídico" (Sentencia de 29 de julio de 2002, FJ. 3°). Argumento éste de cierto peso, desde nuestro punto de vista, si se tiene en cuenta el carácter de incentivo a la inversión de este beneficio

fiscal: se está previendo por el legislador una conducta, la de adquisición de bienes de inversión, que quiere que se realice; y, la norma tributaria no puede querer que se realice un comportamiento no permitido por otra norma, aunque sea administrativa [12].

La dirección de la aplicación normativa en el caso hacia la naturaleza del bien según la normativa urbanística y el objeto social de la entidad, en cuanto aspectos que determinarían que no pudiera entenderse el terreno adquirido como bien de inversión, no es irrelevante desde la perspectiva de las facultades comprobadoras de la oficina liquidadora. Y es que tanto la calificación administrativa del bien como el objeto social de la entidad son unos datos conocidos por ella a partir de documentos que están en su poder (las escrituras públicas de compraventa y de constitución o de ampliación de capital de la entidad). Sin ser necesario, por tanto, realizar unas indagaciones adicionales para las cuales pudiera no estar facultada, como serían, por ejemplo, el examen de la contabilidad o, incluso, la inspección directa de los terrenos adquiridos. Sería perfectamente posible, por tanto, que el órgano gestor rectificara la autoliquidación tal como lo hizo.

En cualquier caso, el problema radica en si es cierto que la naturaleza rústica de un bien impide en todo caso destinarlo a su utilización como instrumento de trabajo o medio de explotación, teniendo en cuenta el objeto social de la entidad. Parece, a primera vista, efectivamente, que ello no es posible, al menos desde el punto de vista jurídico: sería necesario la ampliación en el objeto social de la entidad que posibilitara realizar una actividad empresarial para la que el terreno rústico sí pudiera utilizarse como instrumento de trabajo o medio de explotación (en la actividad de explotación agrícola, por ejemplo). La ampliación de su objeto social es lo que precisamente se había ido produciendo en la práctica de diversas entidades para intentar aprovechar al máximo la aplicación de este beneficio fiscal [13]. En concreto, la actividad de arrendamiento había sido la más utilizada, posibilitándose quizá así cumplir –al menos, en algunos casos– con los requisitos previstos inicialmente por la norma para aplicar la exención. Pero esto es algo que no ocurría en el supuesto objeto de enjuiciamiento, aun-

[12] "Lo característico del incentivo –señala SOLER ROCH, M. T.: *Incentivos a la inversión y justicia tributaria*. Civitas, Madrid, 1983, pp. 54-55– es (...) la utilización del beneficio fiscal en cualquiera de sus modalidades, para el estímulo de una conducta o actuación en el terreno económico o social (...)". En la misma línea, HERRERA MOLINA, P. M.: *La exención tributaria*, Colex, Madrid, 1990, p. 57, para el que incentivos tributarios "son aquellas exenciones configuradas de tal modo que estimulan la realización de una determinada conducta". En ellos –continúa más adelante–, "el hecho imponible exento se configura de tal modo que constituye una actividad. El fin que la ley persigue es estimular que se lleve a cabo".

[13] Así lo pone de relieve HERNÁNDEZ BENTO, E.: "Análisis, problemática e incidencia del artículo 25 de la Ley de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados". *Hacienda Canaria*, nº. 2, 2002, p. 31.

que sí en otros resueltos anteriormente por el mismo Tribunal [14], por lo que no debemos entrar en ello.

D) LA DIMENSIÓN TEMPORAL DEL BIEN DE INVERSIÓN INTRODUCIDA POR EL TRIBUNAL: LA INMEDIATA PUESTA EN FUNCIONAMIENTO

Pero una solución como la anterior obviaba la dimensión temporal. En este sentido, no podía desconocerse que en la propia norma que define lo que es un bien de inversión se introducen dos elementos que se refieren a esta dimensión. Puesto que los bienes corporales, muebles, semovientes o inmuebles, por su naturaleza y función, habrán de estar "normalmente" destinados a ser utilizados "por un período de tiempo superior a un año" como instrumentos de trabajo o medios de explotación. Y quizá la no contemplación de este aspecto estaba perfectamente justificada: si se ha concluido que teniendo en cuenta la naturaleza rústica del bien y el objeto social de la entidad, aquél no podía ser utilizado como instrumento de trabajo o medio de explotación, no hace falta verificar el requisito de continuidad o de permanencia que es también constitutivo de lo que es un bien de inversión. Requisito que, desde nuestro punto de vista, se sitúa en la misma línea de lo establecido en la normativa contable para el inmovilizado material [15].

Sin embargo, la dimensión temporal es introducida en escena por parte del Tribunal, teniendo en cuenta las circunstancias concurrentes en el caso. Se trataba de algo que había sido ya apuntado por la propia Administración autonómica recurrente, cuando fundaba la nulidad de la resolución recurrida en que "en atención a la naturaleza rústica del bien adquirido se podía deducir que no podía ser destinado a la instalación y explotación de supermercados, objeto social de la entidad recurrente, *de manera inmediata*".

Pero esta es una dimensión temporal que, desde nuestro punto de vista, no se refiere, no puede referirse al concepto mismo de bien de inversión. Es decir, un bien es de inversión si cumple los requisitos que definen lo que es un bien de inversión examinados con anterioridad, con independencia de que, además, cumpla o no con este otro requisito. Entre dichos requisitos existía una dimensión temporal, la

[14] Nos referimos, principalmente, a la Sentencia de 26 de febrero de 2002, reseñada y comentada en el número 2 de *Hacienda Canaria*, en la que se enjuiciaba la exención o no de la adquisición de dos fincas, una rústica y otra urbana, situadas en suelo urbanizable programado, por una entidad cuyo objeto social era la promoción y explotación de industria de hostelería y la inversión en inmuebles. En cualquier caso, como destaca H. MOYA MEYER, en su comentario a dicha sentencia, resultó decisivo en ella el que resultara "acreditado que el destino que se dio a los terrenos fue la explotación agrícola por parte del representante de la sociedad".

[15] En el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad se señala, dentro de la parte dedicada a las definiciones y relaciones contables, que el inmovilizado (grupo 2) comprende los elementos destinados a servir *de forma duradera* en la actividad de la empresa.

señalada antes, pero no esta otra dimensión temporal. Porque el requisito de la inmediata puesta en funcionamiento o, en el caso de los terrenos, de la inmediata acometida de la actividad de edificación es un requisito adicional. Distinto, por tanto, a aquellos que determinan que se esté en presencia o no de un bien de inversión [16].

Y esto es algo de gran importancia porque, en nuestra opinión, tal requisito sólo se previó en el artículo 25 de la Ley 19/1994, tras la redacción dada al mismo por la Ley 14/2000, de 29 de diciembre. No pudiéndose deducir su existencia, ni siquiera por la vía interpretativa, de la norma aplicable al caso, de acuerdo al momento en que se produjeron los hechos objeto de enjuiciamiento.

E) EL REQUISITO DE LA INMEDIATA ACOMETIDA DE LA ACTIVIDAD DE EDIFICACIÓN COMO INMANENTE AL CONCEPTO DE BIEN DE INVERSIÓN: LA POSICIÓN DEL TRIBUNAL Y SU CRÍTICA

El Tribunal –también la Administración demandante– es consciente de que las circunstancias concurrentes en el caso no permiten deducir con total claridad la no concurrencia de los requisitos determinantes de la aplicación de la exención del artículo 25 de la Ley 19/1994, simplemente a partir de la naturaleza rústica del bien y el objeto social de la entidad. El que el bien adquirido, a pesar de ser entonces de naturaleza rústica, hubiera sido ya reclasificado en el avance del planeamiento, introducía un nuevo elemento a considerar, que había podido evitarse en anteriores pronunciamientos de la Sala [17]. Y es que el hecho de que en el momento de la adquisición existiera la expectativa fundada de una nueva calificación urbanística del bien, determinaba que conforme a su naturaleza sí podría utilizarse –aunque fuera potencialmente y en el futuro– como instrumento de trabajo o medio de explotación de la actividad empresarial de la entidad. Lo que, en consecuencia, dejaba insuficiente toda la argumentación anterior.

Es este planteamiento, por tanto, el que lleva al Tribunal a cuestionarse el requisito de la inmediata puesta en funcionamiento del bien o, en el caso de los terrenos, el de la inmediata acometida de la actividad de edificación: "Además –viene a añadir el Tribunal a la argumentación precedente–, se plantea aquí la cuestión de si

[16] Esta parece ser también la opinión, en lo que hemos podido conocer, del TEAR de Canarias, en su Resolución de 26 de mayo de 1999, que fue también recurrida por la Comunidad Autónoma, dando lugar a la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 29 de julio de 2002, que igualmente estima el recurso interpuesto (FJ. 3°).

[17] La Sala de lo Contencioso Administrativo, con sede en Santa Cruz de Tenerife, del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, sin embargo, ya había sostenido con anterioridad expresamente la necesaria concurrencia de la inmediata puesta en funcionamiento de los bienes de inversión (Sentencia de 29 de abril de 2002). Además, se trataba de una cuestión que estaba latente en resoluciones anteriores, tal como pone de relieve H. MOYA MEYER en su comentario a la Sentencia de 26 de febrero de 2002, contenido en el número 2 de *Hacienda Canaria*. Sin embargo, la novedad de estas sentencias del último trimestre de 2002 estriba en que se ofrece de forma explícita su fundamentación.

los bienes de inversión deben ser inmediatamente puestos en funcionamiento (...)".

Sin embargo, ni la respuesta que da el Tribunal a esta cuestión ni la argumentación empleada para fundamentarla son, desde nuestra óptica, compartibles.

El Tribunal reconoce que este requisito no se establecía expresamente en la redacción del artículo 25 de la Ley 19/1994 aplicable al caso. Sin embargo, "a nuestro juicio –señala– para llegar a una interpretación distinta de la que sostenemos era necesario que previera expresamente un plazo dentro del cual debía ponerse en funcionamiento el bien de inversión". Es decir, si no lo hemos entendido mal, la no exigencia de la inmediata puesta en funcionamiento del bien de inversión sólo podría entenderse, según su parecer, cuando se previera expresamente un plazo dentro del cual éste debería ponerse en funcionamiento. Y al no establecerse dicho plazo en la norma aplicable, debería entonces entenderse el silencio legal, a juicio del Tribunal, como que haría necesaria la inmediata puesta en funcionamiento.

Con ello, el Tribunal parece encontrar el requisito de la inmediata puesta en funcionamiento del bien de inversión como inmanente al propio concepto de bien de inversión. Así lo había entendido ya desde hace tiempo la Dirección General de Tributos del Gobierno de Canarias, aunque a efectos del IGIC: para que un bien sea considerado de inversión debe no sólo ser un componente del activo fijo de la entidad con un coste superior a las 500.000 pesetas, sino que además debe entrar de manera inmediata en explotación (Contestación 7-00805-95) [18].

Esto es algo, sin embargo, que desde nuestro punto de vista, según hemos argumentado ya, no es así: se trata de un requisito adicional y distinto. Confirma nuestra opinión, además, la idea sugerida desde el Ministerio de Economía y Hacienda en un informe que no logró finalmente salir a la luz en el momento de las redacciones iniciales del precepto [19], si bien puesta en conexión con su redacción actual.

En el borrador del informe se establecía que una cosa era delimitar el concepto de bien de inversión y otra diferente determinar los requisitos para consolidar tal condición, en concreto, según aquel informe, determinar si existía un plazo en el que debiera considerarse que se ha consolidado la condición de bien de inversión. Y esta idea encuentra una perfecta plasmación en la redacción actual del precepto, si bien con alguna diferencia de matiz.

Porque, en nuestra opinión, existen, en primer lugar, unos requisitos para que pueda entenderse que se está en presen-

[18] *Impuesto General Indirecto Canario: doctrina de la Dirección General de Tributos*, Dirección General de Tributos, Las Palmas de Gran Canaria, 1997, p. 551.

[19] De la existencia de este informe y de su contenido básico da noticia HERNÁNDEZ BENTO: "Análisis, problemática...", *cit.*, p. 34.

cia de un bien de inversión: los del artículo 40. 8 de la Ley 20/1991, al que se remite el párrafo segundo del apartado 1° del artículo 25 de la Ley 19/1994. Y existen también, en segundo lugar, unos requisitos adicionales que habrán de cumplirse en los bienes que, siendo de inversión –de acuerdo, por tanto, a los requisitos propios de estos–, pretendan beneficiarse de aquella exención cuando son adquiridos. Aunque se trata, a su vez, de dos grupos de requisitos, recogidos en dos apartados distintos del actual artículo 25, que han sido introducidos de forma novedosa en las últimas redacciones del precepto.

En su apartado 3°, introducido por la Ley 14/2000, de 29 de diciembre: el de la inmediata puesta en funcionamiento; o, en el caso de terrenos adquiridos para su edificación, de bienes para cuya puesta en funcionamiento sea necesaria la ultimación de su instalación o montaje, o de bienes que vayan a ser utilizados en actividades empresariales o profesionales cuyo desarrollo exija autorización administrativa, el de la inmediata acometida de las actividades de edificación, de instalación o montaje o de consecución de los permisos administrativos y proyectos técnicos previos que fueran en su caso necesarios para la edificación o desarrollo, sin que exista discontinuidad entre las diferentes actuaciones.

Y en su apartado 4°, nuevamente redactado por la Ley 24/2001, de 29 de diciembre: el de la permanencia en explotación en Canarias durante un plazo mínimo de cinco años, o su vida útil si fuera inferior, a contar desde la fecha de inicio de la utilización efectiva o entrada en funcionamiento.

F) EL ARGUMENTO DEL PREÁMBULO DE LA LEY 14/2000: ¿ESTAMOS REALMENTE ANTE UNA NORMA ACLARATORIA?

El Tribunal muestra también como apoyo de su interpretación el preámbulo de la Ley 14/2000, que es la que introdujo expresamente el requisito de la inmediata entrada en funcionamiento. Puesto que en él se llega a afirmar que "en relación con el artículo 25 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, se aclara que los bienes de inversión adquiridos o importados deben entrar en funcionamiento de manera inmediata, como siempre fue la voluntad del legislador y de la norma (...)".

Nos encontramos, por tanto, con una ley posterior, en cuyo preámbulo se manifiesta sobre el sentido en el que debía interpretarse una ley anterior. En él se pronuncia acerca de cuál era la voluntad "del legislador" y "de la norma"[20] desde "siempre", que vendría a coincidir con la voluntad manifestada mediante el tenor literal del precepto nuevamente redactado en-

[20] Llama la atención esta doble referencia a la voluntad del legislador y de la norma. Se pretende así salir al paso de las dos teorías principales acerca de cuál es la meta de la interpretación. Sobre estas cuestiones, LARENZ, K.: *Metodología de la Ciencia del Derecho*. Ariel. Barcelona, 1994, pp. 312 y ss.

tonces que señala como requisito de los bienes de inversión el de su inmediata entrada en funcionamiento.

Podría pensarse que estaríamos en presencia de una interpretación auténtica, esto es, la realizada por el propio legislador, dotada, por tanto, de un valor interpretativo prevalente. En concreto, la nueva redacción dada al artículo 25 de la Ley 19/1994 en relación con este aspecto sería una norma aclaratoria [21]. Esto es precisamente lo que pretende decir el preámbulo de la Ley 14/2000 ("...se aclara que..."). Sin embargo, con ello, desde nuestro punto de vista, se estaba encubriendo realmente una modificación normativa. Y es que no puede desconocerse la necesidad de tomar ciertas precauciones ante las normas que se autocalifican de aclaratorias, pues muchas de ellas son "falsas" normas aclaratorias [22]. De ahí que en supuestos como estos suela considerarse que en realidad se está en presencia de una nueva ley más clara y distinta de la primera.

Esto es precisamente lo que, desde nuestro de vista, se produjo con la nueva redacción dada al artículo 25 por la Ley 14/2000: una nueva ley, que habría de aplicarse a los hechos producidos a partir de su entrada en vigor, estableció unos requisitos que no estaban previstos en la normativa anterior.

Es cierto que quizá la norma primigenia tenía importantes defectos, que podían posibilitar ciertas conductas elusivas del impuesto. Sobre todo teniendo en cuenta la realidad de la organización administrativa competente para controlar su correcta aplicación [23]. Esto es lo que justifica el que haya sufrido después numerosas modificaciones. No obstante, algunas de estas conductas –algunas, más no todas– podían atacarse con su redacción inicial desde la óptica, fundamentalmente, de la finalidad

[21] Una norma aclaratoria es aquella que declara, manifiesta o explicita el sentido de otra norma anterior que era oscuro, ambiguo o confuso. Se trata, por tanto, de normas declarativas que se dictan para esclarecer una norma precedente. Y, aunque en este aspecto no existe unanimidad doctrinal, contendrían el mandato dirigido a los jueces y a la Administración de que cuando apliquen la norma aclarada se habrán de atener al sentido y a las concreciones establecidas en la norma declarativa. Sobre estas cuestiones, VILLAR ESCURRA, M.: *Las disposiciones aclaratorias en la práctica jurídica. Análisis crítico de su aplicación en el Derecho público español y comunitario*. Cedecs. Barcelona, 1996, en especial pp. 84 y ss, y 158 y ss.

[22] Además, como señala VILLAR ESCURRA: *Las disposiciones aclaratorias...*, *cit.*, p. 87, las exposiciones de motivos y los preámbulos no pueden considerarse auténticas disposiciones aclaratorias, porque ni siquiera constituyen auténticas disposiciones. Sobre esta cuestión, SANTAOLALLA LÓPEZ, F.: "Exposiciones de motivos de las leyes: motivos para su eliminación". *Revista Española de Derecho Constitucional*, nº 33, 1991.

[23] Se trata éste de un aspecto de gran relevancia y que debía haber tenido presente siempre el legislador a la hora de configurar el régimen sustantivo de un impuesto como el ITPAJD tradicionalmente conectado con unas determinadas formas de gestión. No puede desconocerse que con el nuevo incentivo fiscal las tradicionales formas de gestión del impuesto se habían de ver, en cierto sentido, modificadas. Estamos en presencia del argumento de la "practicabilidad", que pondera, como señala VILLAR ESCURRA: *Las disposiciones aclaratorias...*, p. 122, "el grado de coincidencia de las disposiciones con la organización existente, los modos de trabajo y la conducta habitual del personal de la Administración que debe aplicar y ejecutar la normativa, así como la conformidad de las normas con las exigencias de una actuación administrativa eficiente y ajustada al Derecho".

de la norma. Pero para poder atacar esas conductas el camino a seguir era el de la interpretación de aquella norma [24].

Esta interpretación no puede ser a priori ni a favor del contribuyente ni a favor del Fisco, sino simplemente con arreglo a los criterios admitidos en Derecho (artículo 23 de la LGT). Desde esta óptica, la interpretación de aquella norma, como toda interpretación, por muy elástica que pueda ser, encuentra un doble límite infranqueable: su tenor literal y la finalidad de la norma [25]. Y creemos que conforme a estos parámetros, la antigua norma, aplicable al caso objeto de enjuiciamiento, no permitía excluir del supuesto de hecho exento la adquisición de bienes de inversión que no entraran inmediatamente en funcionamiento o, en el caso de los terrenos, cuando no se acometiera inmediatamente la actividad de edificación en ellos. Puesto que la existencia de tales requisitos no podía extraerse de la interpretación del artículo 25 en aquel momento.

A pesar de que no parezca desprenderse en ningún momento de las afirmaciones del Tribunal, la vía que en el fondo parece seguirse en su argumentación es la de la aplicación retroactiva de la nueva norma. Aunque formalmente esta nueva norma sólo se utiliza como un elemento interpretativo de la antigua, lo cierto es que el seguimiento de lo dispuesto en la nueva es tal que en el fondo parece llevarse a cabo la aplicación retroactiva de la nueva norma, cosa que el propio Tribunal había negado en otros supuestos, aunque no idénticos, en coherencia con la ausencia de una previsión de derecho transitorio en tal sentido (Sentencias de 22 de febrero de 1999 y de 15 de noviembre de 2002) [26]. Podría pensarse que este caso es distinto a aquellos otros, en los que la novedad radicaba en la previsión de los supuestos de ampliación de capital hasta entonces no previstos. Sin embargo, desde nuestro punto de vista, también ahora se introduce algo que no estaba previsto: el requisito de la entrada inmediata en funcionamiento.

Esta idea se confirma después cuando el Tribunal matiza el requisito de la entrada inmediata en funcionamiento, calcando la nueva regulación normativa al respecto: "Lo anterior –continúa el Tribunal– no permite descartar que la adquisición de terrenos destinados a la instalación y posterior explotación de supermercados pueda beneficiarse de la exención prevista en el artículo 25.1 Ley 19/1994; pero será necesario –afirma– que las actividades de edificación, previos los permisos administrativos necesarios, sean acometidas inmediatamente, en la línea de lo que ahora establece el artículo 25.3 en la redacción dada por la Ley 14/2000, de 29 de diciem-

[24] Resultan enormemente ilustrativas a este respecto las consideraciones de HERNÁNDEZ BENTO: "Análisis, problemática...", *cit.*, fundamentalmente en pp. 7, 9-14 y 30-34.

[25] GONZÁLEZ GARCÍA, E.: *La interpretación de las normas tributarias*. Aranzadi. Pamplona, 1997, p. 25.

[26] La primera de estas sentencias aparece reseñada en el número 2 de la revista *Hacienda Canaria* y la segunda en este mismo número.

bre, pues lo contrario sería establecer una discriminación inexplicable entre quien compra unas instalaciones ya terminadas y quien decide promover su construcción". Se recoge así la coherente idea que estaba en la mente del legislador de la reforma de finales del año 2000 de no establecer diferencias de tratamiento a supuestos que, desde la finalidad de la norma, no merecían consecuencias tributarias distintas. Pero lo que en el fondo está haciendo, en nuestra opinión, es aplicar, pura y simplemente, lo previsto por la nueva norma.

G) LAS CONCLUSIONES DEL TRIBUNAL

A partir de toda la argumentación anterior, puede el Tribunal afirmar llegando así a sus conclusiones: "La adquisición de terrenos rústicos, con la expectativa de que sean reclasificados por el futuro planeamiento, fundada en que son reclasificados en el avance de planeamiento, no puede beneficiarse de la exención. Pues no podrá cumplirse con el requisito de que comience de inmediato la instalación y explotación de los supermercados para la que se adquieren los terrenos". Se pone así de manifiesto que es el requisito de la inmediatez el determinante de la imposibilidad de poder acogerse al disfrute de la exención. Es aquí, por tanto, donde se encuentra la *ratio decidendi* de la sentencia. Y en la medida en la cual dicho requisito, desde nuestro punto de vista, no estaba presente en la norma vigente en el momento del devengo del impuesto, según hemos argumentado, puede cuestionarse la conclusión a que llega el Tribunal.

Y para finalizar, se vuelve al origen del problema, las competencias comprobadoras del órgano de gestión: "Así las cosas –concluye–, el órgano liquidador podía, en uso de las facultades de comprobación abreviada que le reconoce el artículo 123.2 de la Ley General Tributaria (en su redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio) determinar que los bienes adquiridos no podían beneficiarse de los incentivos fiscales, sin necesidad de examinar la contabilidad de la sociedad, y girar, en consecuencia, las correspondientes liquidaciones provisionales".

V. CONSIDERACIONES FINALES: DISPOSICIONES PRETENDIDAMENTE ACLARATORIAS, RETROACTIVIDAD Y SEGURIDAD JURÍDICA

A modo de conclusión, queremos resaltar una de las cuestiones que nos ha suscitado la lectura de la sentencia objeto de este comentario.

La historia del artículo 25 de la Ley 25/1994 es la historia de lo que no debe ser una norma jurídica. Las cinco redacciones dadas al mismo en un período de siete años con las que se han ido corrigiendo, introduciendo o suprimiendo diversos aspectos del beneficio fiscal regulado en él [27]

[27] Para una completa comprensión de la evolución de este precepto, desde la perspectiva de su contenido y de su aplicación práctica, recomendamos la lectura del trabajo de HERNÁNDEZ BENTO: "Análisis, problemática...", antes mencionado.

se han convertido en un ejemplo destacado de la vorágine normativa con que nos tiene acostumbrados el legislador tributario. El principio de seguridad jurídica puede ponerse en entredicho con este modo de legislar, lo que tiene una elevada gravedad en un ámbito como el tributario en el que se atribuye a los ciudadanos una participación y un protagonismo creciente en la gestión y aplicación de los tributos (Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril, FJ. 8°): son ellos mismos los que deben interpretar y aplicar este precepto, al afectarles los correspondientes deberes de declarar y autoliquidar.

Pero los atentados contra la seguridad jurídica no vienen únicamente por este deficiente modo de actuar del legislador. Porque también en la aplicación de esas normas aprobadas hoy, remendadas mañana y reelaboradas una vez más después, el principio de seguridad jurídica puede verse lesionado. Sobre todo cuando el que hoy aplica una norma de anteayer, pero que ha sido modificada por otra ayer, aplica realmente esta última, aunque diga que está aplicando aquélla. Ello en un contexto en el que la ley de modificación de ayer pretende convencernos de que no está innovando nada en el ordenamiento jurídico, sino solamente aclarando el sentido en el que habría de entenderse la ley de anteayer que era oscura o confusa.

No puede despistarnos la arraigada convicción actual de que las disposiciones aclaratorias serían retroactivas por naturaleza. Tampoco aquella otra, ya superada, de que en relación con ellas no se estaría en presencia de una verdadera retroactividad, sino de una consecuencia necesaria de la ausencia de mandato normativo de este tipo de normas [28].

Y es que con aquel modo de proceder del aplicador del Derecho, desde nuestro punto de vista, se está llevando a cabo realmente la aplicación retroactiva de una norma, carente de apoyo normativo alguno y de dudosa admisibilidad desde la perspectiva del principio de seguridad jurídica. Sobre todo cuando lo que realmente ha ocurrido con la nueva norma pretendidamente aclaratoria ha sido reordenar la institución aparentemente aclarada. Y sobre todo cuando nos estamos refiriendo a una norma que regula un incentivo fiscal que, por su propia razón de ser, ha podido motivar determinadas decisiones inversoras al amparo de la normativa vigente en el momento de su realización.

Ello, no obstante, sin dejar de reconocer que la rigurosidad de estas afirmaciones pueden conducir en la práctica a que determinadas actuaciones se vean eximidas de gravamen a pesar de que si el legislador inicial las hubiera excluido del beneficio fiscal si hubiera pensado en ellas con detenimiento. Pero eso es un problema del legislador, que no solucionó en su momento. No corresponde ni a la Adminis-

[28] Estas son las dos teorías que han explicado el efecto de las disposiciones aclaratorias. Pueden consultarse al respecto, VILLAR ESCURRA: *Las disposiciones aclaratorias...*, *cit.*, pp. 109-110, y GARCÍA NOVOA, C.: *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria.* Marcial Pons. Madrid, 2000, p. 191.

tración ni a los Tribunales, más allá de lo que legítimamente les corresponde, enmendar el error inicialmente cometido. Y lo que legítimamente les corresponde en este terreno es aplicar la norma primera, aunque sea apurando al máximo sus posibilidades interpretativas. Pero no más allá de ellas.

JURISPRUDENCIA COMENTADA

Tribunal Superior de Justicia de Canarias (Sala de lo Cont.-Adm de Santa Cruz de Tenerife).
Fecha: 16-12-2002

Ponente: Sr. Acevedo Campos
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.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- El recurso se interpone contra Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional, con sede en Santa Cruz de Tenerife, de 27 de octubre de 1999, en virtud de la cual se estimaba la reclamación económico-administrativa núm. 38/01899/1998 interpuesta contra liquidación por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

SEGUNDO.- La sociedad demandante adquirió unos terrenos de naturaleza rústica –según consta en la escritura de compraventa y en la autoliquidación que presenta el actor– y pidió que se reconociera la exención del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales al amparo del artículo 25 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico Fiscal de Canarias, por considerar que se trataba de un bien de inversión, ya que los terrenos estaban destinados a la instalación y explotación de supermercados, cuya explotación constituye su objeto social.

La Oficina liquidadora, sin embargo, giró liquidación provisional por concepto del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, pues consideró que, en atención a la naturaleza del bien, éste no podía ser un bien de inversión.

Esta liquidación fue impugnada ante el Tribunal Económico Administrativo Regional, con sede en Santa Cruz de Tenerife, que resolvió a favor de la sociedad, argumentando que para determinar si se trata o no de un bien de inversión, es necesario averiguar cuál es la función a la que se destina por la sociedad y no según su naturaleza.

TERCERO.- El artículo 25 de la Ley 19/1994, de 6 de julio (según la redacción dada por la Ley 13/1996, de 30 de diciembre), establece una exención en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, a favor de las sociedades domiciliadas en Canarias, por las adquisiciones patrimoniales de bienes de inversión situados en Canarias que realicen durante los tres años siguientes al otorgamiento de la escritura de constitución o de ampliación de capital.

El concepto de bien de inversión es el del Impuesto General indirecto Canario; en el artículo 40.8 de la Ley 20/1991 (redactado conforme al Real-Decreto Ley 21/1993, de 29 de diciembre, se dice que "a los efectos de este impuesto, se considerarán de inversión los bienes corporales, muebles, semovientes o inmuebles que, por su naturaleza y función, estén normalmente destinados a ser utilizados por un período de tiempo superior a un año como instrumentos de trabajo o medios de explotación".

Para determinar que un bien es de inversión es necesario examinar la naturaleza y función del bien; pero en ocasiones, bastará con examinar la naturaleza del bien para concluir que no se trata de un bien de inversión. Pues si, como sucede en el caso que nos ocupa, los terrenos adquiridos tienen naturaleza rústica y el objeto social es instalación y explotación de supermercados, resulta claro que dichos bienes no pueden destinarse a tal fin y, por tanto, no pueden ser utilizados como medios de explotación, que es lo que caracteriza a los bienes de inversión. En este sentido se ha pronunciado esta Sala en las sentencias de 26 de febrero del 2002 y 29 de julio del 2002.

Además, se plantea aquí la cuestión de sí los bienes de inversión deben ser inmediatamente puestos en funcionamiento, a lo que esta Sala respondió en sentido afirmativo en la sentencia de 26 de abril del 2000. El artículo 25.1 de la Ley 19/1994, de 6 de julio (según la redacción dada por la Ley 13/1996, de 30 de diciembre) no establecía expresamente este requisito, pero a nuestro juicio para llegar a una interpretación distinta de la que sostenemos era necesario que previera expresamente un plazo dentro del cual debía ponerse en funcionamiento el bien de inversión. Y, aunque no es de aplicación al presente caso, en este sentido también se pronuncia el preámbulo de la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, en el que se dice lo siguiente: 2 en relación con el artículo 25 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, se aclara que los bienes de inversión adquiridos o importados deben entrar en funcionamiento de manera inmediata, como siempre fue la voluntad del legislador y de la norma...".

Lo anterior no permite descartar que la adquisición de terrenos destinados a la instalación y posterior explotación de supermercados pueda beneficiarse de la exención prevista en el artículo 25.1 Ley 19/1994; pero será necesario que las actividades de edificación, previos los permisos administrativos necesarios, sean acometidas inmediatamente, en la línea de lo que ahora establece el artículo 25.3 en la redacción dada por la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, pues lo contrario sería establecer una discriminación inexplicable entre quien compra unas instalaciones ya terminadas y quien decide promover su construcción.

CUARTO.- La adquisición de terrenos rústicos, con la expectativa de que sean reclasificados por el futuro planeamiento, fundada en que son reclasificados en el avance de planeamiento, no puede beneficiarse de la exención. Pues no podrá cumplirse con el requisito de que comience de

inmediato la instalación y explotación de los supermercados para la que se adquieren los terrenos.

Así las cosas, el órgano liquidador podía, en uso de las facultades de comprobación abreviada que le reconoce el artículo 123.2 de la Ley General Tributaria (en su redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio) determinar que los bienes adquiridos no podían beneficiarse de los incentivos fiscales, sin necesidad de examinar la contabilidad de la sociedad, y girar, en consecuencia, las correspondientes liquidaciones provisionales.

TERCERO (i.e. quinto).- No se aprecian motivos para imponer las costas a ninguna de las partes, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 139.1 LJCA.

Vistos los artículos citados y demás de general aplicación, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia, con sede en Santa Cruz de Tenerife, ha dictado el siguiente

FALLO

ESTIMAR el recurso contencioso-administrativo núm. 25/2000, declarando haber lugar a la demanda, y anulando el acto impugnado, sin imposición de costas.

A su tiempo devuélvase el expediente administrativo al órgano de procedencia con certificación de esta Sentencia de la que se unirá otra a los autos originales.

Así por esta nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.