JURISPRUDENCIA

Sección coordinada por

Helmuth Moya Meyer

INTRODUCCIÓN

En la presente sección, se incluyen las reseñas jurisprudenciales de las sentencias recaídas en los últimos meses relativas al Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

Por otra parte, ofrecemos a nuestros lectores dos comentarios jurisprudenciales de interés: el primero analiza la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, de 12 de enero de 2006, que se refiere a la eventual aplicación de la Deducción por Inversiones en aquellos supuestos de regularización de la Reserva para Inversiones en Canarias y, el segundo que analiza, a propósito de la Sentencia del Tribunal Constitucional 194/2006, los efectos o consecuencias jurídicas que sobre el IGIC puede producir una sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas que declara la incompatibilidad entre determinados preceptos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido y la Sexta Directiva (77/388/CEE) del Consejo de 17 de mayo de 1977 en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios. Sistema Común del IVA.

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

I. IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO

A) Hecho imponible

La entrega de inmuebles propiedad de una entidad mercantil a través de subasta judicial a un tercero está sujeta a IGIC y no al ITPAJD. Por ello el Tribunal considera que es errónea la declaración como operación exenta del Impuesto de Actos Jurídicos documentados efectuada por el demandante. A continuación examina si la adquisición puede beneficiarse de los beneficios fiscales establecidos en el artículo 25 de la Ley 19/1994, concluyendo que no reúne los requisitos al efecto, por lo que es ajustada a derecho la liquidación por IGIC impugnada (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. 14.6.2006, recurso 397/2004).

B) Deducción de cuotas soportadas

La entidad demandante había presentado declaración por IGIC durante el período comprendido entre 1994 a 1996, siendo la última declaración de 16 de enero del 1997 y relativa al último trimestre del año anterior. De esta última declaración resultó que había soportado cuotas superiores al total de las devengadas durante dicho período. Este exceso no lo compensó en los ejercicios posteriores ya que durante los ejercicios de 1998 al año 2000 no presentó declaraciones, hecho por el que fue sancionado. Cuando la Inspección tributaria las actuaciones inspectoras en el año 2002 reclama que se tengan en cuenta las cuotas soportadas que no había compensado. El Tribunal considera que habiendo transcurrido el plazo de cuatro años para ejercitar el derecho de deducción previsto en el artículo 33.1 de la Ley 20/1991, no puede acogerse la pretensión de deducir las cuotas soportadas que no pudieron compensarse con los impuestos devengados en el último trimestre del ejercicio del 1996 (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. 11.05.2006, recurso 547/2004).

C) Devolución de ingresos indebidos

La demandante recurrió contra la inadmisión del recurso extraordinario de revisión presentado contra la liquidación por concepto de IGIC derivada de la importación de conservas cárnicas realizada por Cruz Roja Española. El Tribunal considera que en los supuestos de error de derecho la devolución de ingresos indebidos debe solicitarse con ocasión de la impugnación de la liquidación correspondiente antes de que ésta gane firmeza, o mediante los procedimientos especiales de revisión previstos en el artículo 153.1, 159 y 171 de la Ley General Tributaria de 1963. Pero considera inaplicable al supuesto que examina la vía del recurso extraordinario de revisión, puesto que afirma que no cabe considerar como documento aparecido con posterioridad, cuya existencia hubiese sido ignorada o fuese de imposible aportación, a la declaración complementaria que se efectúa señalando como exentos del impuesto la importación de bienes realizada, pues esta circunstancia existía ya de antemano y pudo ser conocida por el interesado. No tratándose de un error de hecho el que indujo a no declarar como exenta la importación realizada del IGIC, la vía intentada para revisar la liquidación que había ganado firmeza es improcedente (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. 18.05.2006, recurso 527/2004; 18.07.2006, recurso 7/2005).

D) Plazo para impugnar las liquidaciones

La demandante recibió notificación de la liquidación por IGIC, efectuada por la Inspección de Tributos, el 18 de julio del 2003. Contra dicho acto interpuso reclamación económico-administrativa el 4 de agosto del 2003 ante el Tribunal Económico Administrativo Regional, que le notificó la resolución en la que se declaraba incompetente para conocer del asunto el 21 de agosto del 2003, momento en el que el Tribunal considera que no había transcurrido el plazo para interponer la reclamación ante las Juntas de Hacienda de la Consejería de Economía y Hacienda, lo que, sin embargo, no se efectuó hasta el 1 de septiembre del 2003, razón por la cual las Juntas de Hacienda inadmitieron la reclamación. El Tribunal considera que el cómputo del plazo para interponer la reclamación se paralizó cuando se presentó erróneamente la misma ante un órgano incompetente para resolverla, pero que no obstante no haberse agotado el plazo para reclamar cuando fue notificado de la inadmisión de la reclamación por el Tribunal Económico Administrativo Regional, dejó pasar el plazo, rechazando la alegación del demandante de que con la inadmisión de la reclamación se vulnera la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional sobre el derecho a la tutela judicial efectiva, porque había sido informado correctamente de los plazos de los que disponía para atacar

la liquidación y habiéndolos dejado su derecho se perjudicó por su propia falta de diligencia (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. 04.05.2006, recurso 448/2004).

II. ARBITRIO SOBRE LA PRODUCCIÓN E IMPORTACIÓN EN CANARIAS

El Tribunal afirma que el AIEM no es contrario a la normativa comunitaria, pues la Decisión del Consejo de Europa de 20 de junio del 2002 autorizó implícitamente el establecimiento del tributo en sustitución del APIM, y los efectos de esta autorización se retrotrajeron al 1 de enero del 2002. Asimismo, rechaza las dudas que sobre la constitucionalidad de la Ley 20/1991, de 7 de junio, arroja la demandante al argumentar que conculca la libertad de circulación de bienes y personas establecida por el artículo 139 de la Constitución española en todo el territorio nacional, y recuerda la doctrina del Tribunal Constitucional-STC 62/2003- enunciada con ocasión de las cuestiones de constitucionalidad planteadas por la propia Sala (TSJC, Sala de Las Palmas de Gran Canaria, st. 05.01.2006 y 20.01.2006).

La Sala desestima la demanda presentada contra la resolución sancionadora que tipifica como infracción simple, la cometida por un agente de aduanas consistente en haber consignado en el DUA un sujeto pasivo distinto del real. Se rechaza la alegación de que el artículo 9 del Decreto 139/1991, que dispone que la rectificación de las autoliquidaciones podrá efectuarse antes del levante de las mercancías, haya sido derogado por los artículos 120.3 y 123 de la LGT, en cuanto éstos permiten la presentación de autoliquidaciones complementarias o sustitutivas con posterioridad a la finalización del plazo establecido al efecto, siempre que no hubiera prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria, y ello porque el citado Decreto se limita a trasponer al derecho interno una norma de derecho comunitario-el Reglamento CEE 2913/1992 del Consejo- que tiene primacía sobre cualquier norma nacional (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. 18.05.2006, recurso 608/2004; st. 01.06.2006, recurso 606/2004).

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

Tras afirmar el Tribunal que la demandante no tiene derecho a disfrutar del régimen de reserva para inversiones en Canarias, por arrendar el local del que obtiene los rendimientos con los que dotó la reserva a arrendatarios con los que tiene una vinculación directa, sin embargo, estima en parte la demanda, porque la Inspección de Tributos no examinó si era procedente la aplicación de la deducción por inversiones en Canarias, a efectos de liquidar la cuota del Impuesto de Sociedades, y anula el acto a los efectos de que por la Inspección de Tributos se

examine sobre si es aplicable la deducción por inversiones en Canarias, como afirma debió de hacer aunque esta cuestión no se planteara durante las actuaciones inspectoras (TSJC, Sala de Las Palmas de Gran Canaria, st.12.01.2006).

Por la sociedad demandante se adquirieron en el año 1998 varias parcelas, acogiéndose a los beneficios del artículo 25 de la Ley 19/1994. Iniciado el correspondiente expediente de comprobación se determinó que durante los ejercicios comprendidos entre los años 1998 al 2000 la demandante no tuvo ingresos de explotación y que las parcelas permanecían cuatro años después de su adquisición en el mismo estado. El Tribunal reitera una vez más el criterio que mantiene entorno a la interpretación del precepto citado y considera que dichos bienes no constituyen bienes de inversión, puesto que no se utilizaron como instrumentos de trabajo o medios de explotación para la actividad empresarial de manera inmediata por lo que no procedía la aplicación de los beneficios fiscales contemplados en la citada ley. Rechaza asimismo las alegaciones de la demandante relativas a que si no procedió a la urbanización de las parcelas fue porque no llegó a aprobarse el planeamiento correspondiente, a lo que la Sala responde que la situación urbanística de los terrenos era de sobra conocida por la demandante, y que la revisión del planeamiento se había iniciado en el año 1987 atravesando diversos avatares. Concluye afirmando que la adquisición de terrenos con la expectativa de que se reclasifiquen urbanísticamente no puede ser considerada como adquisición de bienes de inversión (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. 11.05.2006, recurso 139/2004)

La entidad demandante había adquirido dos inmuebles mediante escrituras públicas otorgadas en los años 1998 y 1999, acogiéndose al beneficio fiscal establecido en el artículo 25 de la Ley 19/1994, de 6 de julio. Los inmuebles fueron enajenados el primero en 1999 y el segundo en el año 2000. El Tribunal considera que no se ha cumplido el requisito de que los bienes adquiridos sirvieran como instrumentos de trabajo o medios de explotación de la actividad empresarial desarrollada por la demandante por lo que no tiene derecho a acogerse a la exención. Además confirma el acto administrativo impugnado en cuanto impone a la demandante una sanción por infracción tributaria grave, ya que considera que no se amparó en una interpretación razonable de la norma jurídica (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. 23.05.2006).

La reserva para inversiones en Canarias no se materializó dentro del plazo de tres años, contados desde la fecha del devengo del impuesto, pues habiéndose dotado la reserva en los ejercicios 1994 y 1995 el plazo finalizaba el 31.12.1998 y 31.12.1999, respectivamente, y si bien el solar se adquirió en 1998, la construcción de la nave proyectada se terminó cuando ya había vencido el plazo legalmente establecido. Por otra parte, se afirma por el Tribunal que no puede dotarse la RIC

con cargo a reservas voluntarias constituidas con beneficios obtenidos en ejercicios anteriores a aquel en el que se produce la dotación (TSJC Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. 14.06.2006; recurso 428/2004 firme).

El Tribunal niega que la adquisición de un terreno rústico sobre el que se construyó un de materiales eléctricos y oficinas de la empresa adquirente pueda beneficiarse de los beneficios fiscales previstos en el artículo 25 de la Ley 19/1994, cuando dicha construcción se ejecutó a pesar de haberse denegado conforme a derecho las licencias solicitadas al efecto, por tratarse de usos no permitidos en dicho suelo, y ello a pesar de que con posterioridad se haya incluido la edificación en el Plan especial y Catálogo de edificios disconformes con el planeamiento del municipio realizado al amparo de la disposición adicional primera del Decreto legislativo 1/2000, de 8 de mayo, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Leyes de Ordenación del Territorio de Canarias y Espacios Naturales de Canarias.

Después de afirmar que son compatibles los beneficios fiscales contemplados en los artículos 26 – bonificación del 50% de la cuota del Impuesto de Sociedades correspondientes a rendimientos derivados de la exportación a terceros países o del envío al resto de la Unión europea de bienes corporales producidos en Canarias- y artículo 27- reserva para inversiones en Canarias- de la Ley 19/1994, el Tribunal sostiene que la bonificación se calculará sobre la cuota resultante una vez practicada la dotación para la RIC, y exclusivamente en la parte que corresponda a rendimientos obtenidos por la exportación de bienes producidos en Canarias (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. 29.06.2006, recurso 257/2004).

El Tribunal niega al demandante el derecho a acogerse a los beneficios fiscales previstos en el artículo 25 de la Ley 19/1994, por adquisición de un solar para destinarlo a la construcción, puesto que a pesar de que se obtuvo licencia de obras, la edificación no se había terminado cuatro años después, por lo que no se cumplió el requisito de inmediata puesta en funcionamiento del bien de inversión (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. 13.07.2006, recurso 107/2005).

La entidad demandante, que tributa en el régimen de sociedades de transparencia fiscal, no realizó actividad empresarial alguna, proviniendo sus rendimientos de la enajenación de parte de su inmovilizado material, por lo que no puede dotar con cargo a estos rendimientos la RIC (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. 20.07.2006, recurso 70/2005).

COMENTARIO DE JURISPRUDENCIA

Víctor Manuel Sánchez Blázquez

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

LA APLICACIÓN DE LA DEDUCCIÓN POR INVERSIONES EN LOS SUPUESTOS DE REGULARIZACIÓN DE LA RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS (COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CANARIAS DE 12 DE ENERO DE 2006)

SUMARIO

I. Introducción.
II. Los hechos.
III. La doctrina del Tribunal Superior de Justicia de Canarias.
IV. Admisibilidad de la aplicación en un procedimiento de comprobación ulterior de un beneficio fiscal no aplicado en la autoliquidación.
V. Las razones esgrimidas por el Tribunal Superior de Justicia de Canarias.
VI. Algunas ventajas del procedimiento de comprobación en el que se regulariza la RIC frente al procedimiento de rectificación de autoliquidaciones para la aplicación de la DIC.
VII. A modo de conclusión.

I. INTRODUCCIÓN

La Deducción por Inversiones en Canarias (DIC), prevista en el art. 94 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, es uno de los beneficios fiscales con los cuales la normativa reguladora de la Reserva para Inversiones en Canarias (RIC) prevé expresamente su incompatibilidad. En este sentido, de acuerdo a lo dispuesto en el art. 27. 7 de la Ley 19/1994, de 16 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, la "aplicación del beneficio de la reserva para inversiones será incompatible, para los mismos bienes, con la deducción por inversiones (…)".

En este contexto normativo, existen ocasiones en las que la Administración tributaria entiende que se ha incumplido alguno de los requisitos exigidos por el art. 27 de la Ley 19/1994 para la aplicación de la RIC, por lo que regulariza el beneficio fiscal disfrutado indebidamente, siguiendo para ello lo ordenado por el apartado 8º de dicho precepto. Y es en estos supuestos donde se plantea la cuestión relativa a la admisibilidad o no de la aplicación de la DIC, en relación con los activos inicialmente dirigidos a la materialización de la RIC después rechazada, siempre y cuando se cumplieran los requisitos a que aparece condicionado su disfrute. Lo que encontraría su justificación en que al dejar de aplicarse entonces la RIC, tras la regularización administrativa, la incompatibilidad entre ambos beneficios fiscales antes mencionada no entraría ya en juego.

A esta cuestión se había dado una doble respuesta por el Tribunal Económico-Administrativo de Canarias, positiva y negativa, diferenciando dos grupos de supuestos distintos: en aquellos casos en los cuales el obligado tributario había solicitado en el procedimiento de comprobación en el que se regularizó la RIC la aplicación de la DIC, debía admitirse la misma [Resoluciones de 24 de febrero y de 30 de abril de 2003 (FJ. 7º)][1]; en aquellos otros, sin embargo, en los que el obligado tributario no había solicitado la aplicación de la DIC en dicho procedimiento de comprobación, habiéndose limitado a solicitarlo en el procedimiento revisor en vía económico-administrativa, tal solicitud debía ser rechazada [Resoluciones de 27 de marzo, de 30 de abril (FJ. 8º) y de 30 de junio de 2003][2].

El Tribunal Superior de Justicia de Canarias se ha enfrentado recientemente con esta concreta problemática en su Sentencia de 12 de enero de 2006

[1] Corresponden, respectivamente, a las reclamaciones núm. 2105/01 y 2106/01 acumuladas (en *Normacef Fiscal*, NFJ015939) y a la núm. 35/1425/2001 (en *Resoluciones sobre la Reserva para Inversiones en Canarias. Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias*, Ministerio de Hacienda, Madrid, 2003, pág. 87 y ss y en *Normacef Fiscal*, NFJ015937).

[2] Corresponden, respectivamente, a las reclamaciones núm. 38/1704/01 (en *Resoluciones*…, págs. 65 y ss), núm. 35/1425/2001 (en *Resoluciones*..., núm. 87 y ss y en *Normacef Fiscal*, NFJ015937) y núm. 35/2849/00 y 35/2850/00 acumuladas (en *Lexternet*).

((Sala de lo Contencioso-administrativo de Las Palmas de Gran Canaria, ponente D. Francisco José Gómez Cáceres). Aunque lo había hecho ya (si bien su Sala de Santa Cruz de Tenerife, con D. Ángel Acevedo Campos como ponente) en relación con la eventual aplicación de la bonificación por actividad exportadora del art. 26 de la Ley 19/1994 para el caso de regularización de la RIC (Sentencia de 4 de noviembre de 2003)[3].

A ella dedicamos nuestro comentario.

II. LOS HECHOS

De acuerdo con los datos que nos ofrece la sentencia, el 13 de julio de 2001 se extendió un acta de disconformidad en el seno de una actuación inspectora de comprobación e investigación, que alcanzaba a varios ejercicios del Impuesto sobre Sociedades relativos a una determinada entidad jurídica: los ejercicios 1996, 1997, 1998 y 1999. En dicha acta se incluía una propuesta de liquidación (parece que en relación con todos los ejercicios indicados) que ascendía a 16.189.594 pesetas (97.301, 42 euros) en concepto de cuota y a 1.691.400 pesetas (10.165, 52 euros), por intereses de demora. Y una vez tramitada el acta, la Inspectora Jefe dictó el 17 de enero de 2002 el acto administrativo de liquidación correspondiente, que confirmaba aquella propuesta, imponiéndose también una sanción tributaria de 48.975 euros, mediante acuerdo de dicha Inspectora Jefe del día siguiente, el 18 de enero de 2002.

Entre los motivos que determinaron la regularización administrativa se encontraba el incumplimiento de las condiciones establecidas para realizar la materialización de las dotaciones a la RIC que se habían llevado a cabo en los ejercicios 1994 (27.250.000 pesetas, 163.775, 80 euros) y 1995 (14.560.000 pesetas, 87.507, 36 euros). Lo que se habría producido sin que la entidad hubiese procedido a regularizar voluntariamente como consecuencia de dicho incumplimiento, de acuerdo a las previsiones del art. 27. 8 de la Ley 19/1994, al término de los plazos establecidos para la correcta materialización de la RIC: en este caso, 1998 para la que se dotó en 1994 y 1999 para la dotada en 1995.

En concreto, el incumplimiento vendría derivado del hecho de que uno de los bienes inmuebles en los que se habían materializado aquellas dotaciones (se trataba de un local comercial sito en una zona céntrica de la ciudad de Las Palmas de Gran Canaria), había sido arrendado a una determinada entidad, pero que tenía el carácter de vinculada a la que se había

[3] Esta sentencia aparece citada por J. Miranda Calderín, *La planificación fiscal de la Reserva para Inversiones en Canarias*, DAR-Consejería de Economía y Hacienda. Gobierno de Canarias, Las Palmas de Gran Canaria, 2005, pág. 433.

aplicado el beneficio fiscal de la RIC. En consecuencia, se habría incumplido lo previsto en el apartado 5º, últ. párr. del art. 27 de la Ley 19/1994, que admite el disfrute del "régimen de la reserva para inversiones" a los "sujetos pasivos que se dediquen, a través de una explotación económica, al arrendamiento o cesión a terceros para su uso de activos fijos" "siempre que no exista vinculación, directa o indirecta, con los arrendatarios o cesionarios de dichos bienes (...)", lo que, sin embargo, sí que se habría producido en este caso.

Impugnados a comienzos del mes de febrero de 2002 el acto administrativo liquidatorio y el de imposición de sanción ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias (reclam. núm. 35/351/02), se desestima la correspondiente reclamación frente a la liquidación y se estima parcialmente la relativa a la sanción mediante Resolución del 30 de enero de 2004. Se interpone después recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia de Canarias, que es resuelto en la sentencia objeto de nuestro comentario.

Y debe tenerse en cuenta, como cuestión relevante, que la recurrente solicitó a la Sala de lo Contencioso-administrativo, no sólo el que "se declare la compra del local que es objeto de arrendamiento como materialización válida de la reserva para inversiones en Canarias dotada en los ejercicios 1994 y 1995", además de la anulación de la sanción impuesta. Sino que también solicitó, al igual que había hecho en su reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Canarias, que "subsidiariamente, en el supuesto de rechazar la afectación de la parte del edificio asignada a la materialización de la RIC, se tenga en cuenta la inversión realizada a los efectos de aplicar la misma a la Deducción por Inversiones en Canarias". Y ello a pesar de que tal solicitud no se había realizado en la actuación inspectora de comprobación e investigación en la que se regularizó la RIC.

III. LA DOCTRINA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CANARIAS

El Tribunal Superior de Justicia de Canarias analiza, en su Sentencia de 12 de enero de 2006, las tres cuestiones planteadas por la recurrente en su demanda:

- una primera, calificada por la Sala como "fundamental", "consistente en determinar si la vinculación existente entre la actora y la arrendataria del local comercial en que se materializó la inversión en cuestión (vinculación admitida por la recurrente) impide, o no, la aplicación del beneficio fiscal discutido", que era el de la RIC (FFJ. 1º y 2º);

- una segunda, "que articula la actora con carácter subsidiario" consistente en determinar si debe atenderse a lo pretendido por ella en

orden a "que se tenga en cuenta la inversión litigiosa a efectos de aplicar a la misma la deducción por inversiones en Canarias" (FJ. 4º); y, finalmente,

- una tercera, en relación con la admisibilidad o no de la sanción impuesta (FFJJ. 5º y 6º).

Y a estas tres cuestiones se dan respuestas diversas: "la vinculación con el arrendatario del bien en que se materializó la inversión impide disfrutar del régimen de la reserva para inversiones", por lo que se refiere a la primera de ellas (FFJJ 1º y 2º); también desestima la demanda en lo relativo a la sanción, puesto que "hubo culpabilidad en la conducta de la entidad mercantil recurrente" y la "claridad de la norma no da lugar a considerar que hubo una interpretación razonable de la misma", aunque introduce un matiz sobre el que volveremos después (FFJJ 5º y 6º); pero sí da la razón a la entidad recurrente en lo que afecta a que se tenga en cuenta la DIC por parte de la Inspección, de rechazarse, como se hace, la aplicación de la RIC (FJ. 4º) . Y puesto que éste es el tema que interesa a efectos de nuestro comentario, nos centraremos en las consideraciones de la sentencia sobre esta cuestión.

"En lo concerniente a la pretensión que articula la actora con carácter subsidiario –afirma el Tribunal-, consistente en que se tenga en cuenta la inversión litigiosa a efectos de aplicar a la misma la deducción por inversiones en Canarias, beneficio en que no rige la prohibición examinada anteriormente, y sobre la que el Tear no se pronunció aduciendo que era una solicitud ajena a su función, forzoso es señalar sobre tal cuestión que aunque no se discutió directamente en vía administrativa la aplicación de esta deducción, la Inspección debió tenerla en cuenta, si se daban las condiciones para aplicar a la actora este beneficio. La tesis contraria implica entronizar el enriquecimiento injusto en el ámbito tributario al socaire de formalidades carentes de sano fundamento".

"La administración tributaria –añade- debe tener siempre presente, por una parte, la incidencia que tiene el constitucional principio de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos con arreglo al principio de capacidad económica (art. 31.1. CE) en posturas restrictivas como la examinada, así como que una de las manifestaciones del artículo 103 C.E. es el artículo 3 de la Ley 1/98, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (texto incorporado hoy a la vigente Ley General Tributaria), que establece que constituyen derechos generales de los contribuyentes, entre otros, el de ser informados y asistidos por la Administración tributaria en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias acerca del contenido y alcance de las mismas.

Como ya dijéramos un día –afirma también-, el mantenimiento a ultranza por los órganos de la Hacienda Pública de posiciones formalista puede dar lugar a

situaciones incompatibles con la plena vigencia y efectividad del sistema tributario justo a que se refiere el art. 31.1 de la Constitución".

"Por otra parte –continúa la Sala-, el alcance y consecuencias de la llamada naturaleza revisora de la jurisdicción contencioso administrativa y la posibilidad o no de que esta se pronuncie sobre cuestiones no planteadas de manera formal en la vía administrativa debe considerarse bajo los postulados constitucionales derivados del artículo 106 CE y, más concretamente, del derecho a la tutela judicial efectiva. Y si bien tales exigencias no constituyen por si mismas argumento excluyente de dicha nota procedente de la influencia del sistema francés y que ha caracterizado tradicionalmente, incluso en la jurisprudencia, a nuestra jurisdicción contencioso administrativa, sí sirven para rechazar toda interpretación que suponga un quebrantamiento del principio de interpretación más favorable al mencionado derecho fundamental que consagra el artículo 24 de la Constitución y que, por cierto, tenía un indudable reflejo en la propia Exposición de Motivos de la Ley Jurisdiccional de 1956 cuando señalaba que "la previa existencia de un acto administrativo no significa que se haya querido concebir la jurisdicción contencioso administrativa como una segunda instancia: ante ella, por el contrario, se sigue un auténtico juicio o proceso entre partes, cuya misión es examinar las pretensiones que deduzca la actora por razón de un acto administrativo", continuando con la afirmación de que la jurisdicción contencioso administrativa es, por tanto, revisora en cuanto requiere la existencia previa de un acto de la Administración, pero sin que ello signifique que sea inadmisible aducir en vía contenciosa todo fundamento que no haya sido previamente expuesto ante la Administración (STC 89/92). Por tanto, aun sin una formulación expresa de la cuestión en vía administrativa, ésta no debe tener la condición de nueva en vía jurisdiccional con el efecto excluyente de su conocimiento cuando subyace en la petición o en los datos aportados por el expediente administrativo (STC 15/90). Y este criterio debe prevalecerse en el presente caso –concluye el Tribunal aplicando esta doctrina al supuesto enjuiciado-, entendiendo que la alegación relativa al diferente beneficio aplicable es un fundamento o motivo de impugnación a la actuación inspectora, y no una cuestión nueva no suscitada en vía administrativa, pues, además, se suscitó ante el TEAR".

A partir de todo lo anterior, puede resolver el Tribunal en su Fallo lo siguiente:

"1º.- Estimar en parte el recurso contencioso-administrativo interpuesto por (…) contra la resolución del TEAR de Canarias de 30 de enero del año 2004.

2º.- Anular la expresada resolución en cuanto no se pronunció acerca de la aplicabilidad en los ejercicios inspeccionados de la deducción por inversiones en Canarias.

3º.- Reconocer el derecho de la actora a que por la Inspección -en el plazo de un mes- se resuelva sobre la aplicabilidad del beneficio referido a los ejercicios inspeccionados. En caso de que procediera, se modificará la deuda tributaria impugnada, cuya validez, por ahora, declaramos.

4º.- Confirmar la sanción impuesta a la recurrente, si bien su cuantía deberá modificarse -para mantener el porcentaje aplicado- si se produce la corrección de referencia".

Este último aspecto ya era mencionado en el FJ. 6º cuando pese a rechazar los argumentos de la recurrente acerca de la no debida imposición de la sanción, matizaba que "Ahora bien, el importe de la sanción deberá modificarse en el caso de que se corrija la deuda por el motivo expresado en el fundamento jurídico cuarto".

IV. ADMISIBILIDAD DE LA APLICACIÓN EN UN PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN ULTERIOR DE UN BENEFICIO FISCAL NO APLICADO EN LA AUTOLIQUIDACIÓN

A) LA POSICIÓN DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CANARIAS: SUS DOS IMPORTANTES CONCLUSIONES

El Tribunal Superior de Justicia de Canarias, en esta Sentencia de 12 de enero de 2006, llega a dos conclusiones importantes, que deben ser identificadas y diferenciadas convenientemente, aunque en la resolución del Tribunal la primera pasa desapercibida al quedar englobada en la segunda.

Porque entiende admisible, en primer lugar, la aplicación de un beneficio fiscal que no se había aplicado inicialmente por el contribuyente en su autoliquidación (la DIC). Aunque ello lo hace en un supuesto determinado: cuando en la autoliquidación inicial se había aplicado otro beneficio fiscal distinto (la RIC), incompatible con aquél (art. 27. 7 de la Ley 19/1994), que es rechazado posteriormente por la Administración tributaria en un procedimiento de comprobación.

Pero es que el Tribunal Superior de Justicia de Canarias entiende en esta sentencia también, en segundo lugar, que la aplicación de ese beneficio fiscal no aplicado por el contribuyente en su autoliquidación (la DIC) se debe llevar a cabo en el propio procedimiento de comprobación en el que se rechaza el otro beneficio fiscal, incompatible con aquél (la RIC). Es decir, indica cuál es el concreto cauce procedimental dentro del cual se debe llevar a cabo dicha aplicación. En este caso, un procedimiento de inspección.

Así lo deja claro el Tribunal canario cuando señala, en relación con "la pretensión que articula la actora con carácter subsidiario, consistente en que se tenga en cuenta la inversión litigiosa a efectos de aplicar a la misma la deducción por inversiones en Canarias, beneficio en

que no rige la prohibición examinada" [parece referirse a la de que no exista vinculación, directa o indirecta, con los terceros, a los que se arriendan o ceden, en el marco de una explotación económica, los activos fijos adquiridos materializando la RIC], que "forzoso es señalar sobre tal cuestión que aunque no se discutió directamente en vía administrativa la aplicación de esta deducción, la Inspección debió tenerla en cuenta, si se daban las condiciones para aplicar a la actora este beneficio" (FJ. 4º, párr. 1º).

B) EVENTUALES DIFICULTADES: LOS LÍMITES A LA RECTIFICACIÓN DE LAS OPCIONES TRIBUTARIAS Y EL CARÁCTER PARCIAL DEL PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN

Estas dos conclusiones a las que llega el Tribunal Superior de Justicia de Canarias en esta sentencia, y que acabamos de señalar, tienen una gran relevancia.

La primera de ellas es relevante porque podría objetarse a la simple posibilidad de la aplicación posterior del beneficio fiscal (la DIC) no aplicado en la autoliquidación presentada inicialmente las limitaciones que tendrían las rectificaciones de las opciones manifestadas por el contribuyente en su autoliquidación. Estas limitaciones, además, han adquirido reflejo normativo en una disposición de aplicabilidad general a todas las figuras tributas: "Las opciones que, según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración –dispone el art. 119. 3 de la LGT- no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración". Aunque estas limitaciones tendrían trascendencia sólo sobre la base, claro está, de que estuviéramos en presencia de una de estas "opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración".

Y por lo que se refiere a la segunda de las conclusiones mencionadas, su relevancia radica en que ha de tenerse en cuenta que incluso admitiendo la posibilidad de aplicación del beneficio fiscal de la DIC no aplicado en la autoliquidación inicial del contribuyente, salvando los eventuales problemas antes mencionados, podrían existir obstáculos adicionales a que dicha aplicación se llevara a cabo en el mismo procedimiento de inspección en el que se realiza la regularización en relación con la RIC. En concreto, dicha aplicación podría verse imposibilitada por el alcance parcial, limitado a la RIC, de aquel procedimiento [arts. 148. 2 de la LGT y 178. 3 b) del Proyecto de Reglamento de Aplicación de los Tributos[4]]. Este argumento, además, parece que es empleado a veces por la

[4] Proyecto de Real Decreto por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y de los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

Administración tributaria. El propio TEAR de Canarias, en algún caso, ha recurrido a un argumento similar[5].

La existencia de estas dificultades derivadas del carácter parcial del procedimiento de inspección son las que podrían conducir a la necesidad o conveniencia de que la aplicación del beneficio fiscal no aplicado inicialmente en la autoliquidación (la DIC), de admitirse tal posibilidad, se llevara a cabo a través de un procedimiento distinto a aquel en el que se lleva a cabo la regularización del otro beneficio fiscal sí aplicado en la autoliquidación inicial (la RIC).

Además, se trataría de un procedimiento dirigido precisamente y de forma limitada a tal finalidad: sólo y de forma exclusiva a aplicar el beneficio fiscal no aplicado. Y como la falta de aplicación de la DIC se produjo en la autoliquidación, que es donde corresponde hacerlo al ser un beneficio fiscal de aplicación automática por medio de aquélla (art. 94 de la Ley 20/1991), y no de aplicación rogada a través de un procedimiento específico dirigido a su reconocimiento o concesión [art. 117. 1 c) de la LGT, desarrollado por los arts. 135 y 136 del Proyecto de Reglamento de Aplicación de los Tributos], dicho procedimiento sería el dirigido a rectificar dicha autoliquidación: el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones al que se refieren los arts. 120. 3, 122. 2, párr. 1º in fine y 221. 4 de la LGT, que son desarrollados por los arts. 125 a 128 del Proyecto de Reglamento de Aplicación de los Tributos, y hasta la entrada en vigor de este último, por el art. 8 y la Disposición Adicional Tercera del Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, por el que se regula el procedimiento para la realización de ingresos indebidos de naturaleza tributaria. Puesto que se trata éste de un supuesto en el que "el obligado tributario consider(a) que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos" (art. 120. 3 de la LGT).

Esta es precisamente la solución que propone la Administración tributaria en ocasiones y ha propuesto el TEAR de Canarias en algún caso[6]. Así, la aplicación

[5] En efecto, el TEAR de Canarias, en su Resolución de 27 de marzo de 2003 (recl. núm. 38/1704/01), antes citada, utiliza un argumento similar, aunque no idéntico, para rechazar la "pretensión de la reclamante en el sentido de poder acogerse al beneficio fiscal de la deducción por inversiones en activos fijos nuevos por adquisición de elementos del inmovilizado para la materialización de la RIC". Concretamente, en un caso en el que se rechazó por la Inspección la RIC aplicada por una entidad pues la dotación se había realizado a cargo de beneficios que procedían de la mera titularidad de activos no relacionados con el desarrollo de actividades económicas. Y uno de los motivos que señala es el de que "la citación para la comprobación inspectora se circunscribe única y exclusivamente (…) a la "comprobación de los ajustes al resultado contable del Impuesto sobre Sociedades en los períodos arriba reseñados"" (FJ. 7º), teniendo en cuenta que se trataba de una "actuación abreviada" (art. 34 del RGI) en la que "no se han examinado en su totalidad ni la contabilidad ni los registros obligatorios, habiéndose exhibido los balances de sumas y saldos de los ejercicios inspeccionados y los asientos del libro diario necesarios para la comprobación de los ajustes del resultado contable" (Antecedente 1º). Esta Resolución se encuentra en *Resoluciones*…, págs. 65 y ss.

[6] Aunque, en el caso del TEAR, se menciona en vez de la vía de la rectificación de la autoliquidación, que es la adecuada, la de la presentación de autoliquidaciones complementarias. Así, en la Resolución de 27 de marzo de 2003 (recl. núm. 38/1704/01), ya citada, en la que se niega la posibilidad de acogerse a la DIC tras la regularización inspectora de la RIC por no haberse solicitado en el procedimiento inspector, admite "la posibilidad que asiste al contribuyente de presentar declaraciones complementarias por los ejercicios inspeccionados, computando las deducciones, a su juicio, procedentes". Se encuentra recogida en *Resoluciones*…, págs. 65 y ss.

de la DIC no podría realizarse en el procedimiento de comprobación sobre un determinado período impositivo del IS en el que se regulariza la RIC, sino que debería llevarse a cabo a través del procedimiento de rectificación de la autoliquidación del período impositivo en el que se produce la entrada en funcionamiento de las inversiones realizadas (éste es el momento relevante para determinar el período impositivo en el que aplicar la DIC, de acuerdo a lo dispuesto en el art. 218 del Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, por el que se aprobó el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades). Tratándose este último de un período, por otra parte, que puede o no coincidir con aquel sobre el que versó el procedimiento comprobador (corresponde la regularización de la RIC en el ejercicio de incumplimiento, según el art. 27. 7 de la Ley 19/1994, que puede ser distinto, como veremos de inmediato).

C) LA POSICIÓN DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CANARIAS: LA SUPERACIÓN DE TODAS LAS EVENTUALES DIFICULTADES

Sin embargo, el Tribunal Superior de Justicia de Canarias parece obviar todas estas dificultades y entiende que la Inspección debió tener en cuenta la aplicación de la DIC, si se daban las condiciones para aplicar este beneficio. Y debió tener en cuenta dicha aplicación, en el procedimiento inspector en el que se liquidaron las cantidades correspondientes en concepto de cuota e intereses de demora en los períodos impositivos en los que, desde la opinión de aquélla, se habían incumplido los requisitos de una correcta materialización en plazo de las dotaciones a la RIC que se habían llevado a cabo con anterioridad.

Además, a partir de los datos que revela la sentencia, parece que aquí se estaba en un supuesto en el que el ejercicio de regularización de la RIC –realmente aquí los ejercicios de regularización de la RIC, pues eran dos- no coincidía con el ejercicio de aplicación de la DIC, de admitirse ésta. Puesto que parece que la inversión se realizó en el año 1997. Al menos, se indica que "consta escritura de compraventa núm. 3565 de 29 de diciembre de 1997, referido a un local comercial (…) por valor de 90.000.000 ptas. (540.910,89 euros), y cuatro plazas de garaje (…) por importe de 1.250.000 ptas. (7.512,65 euros) cada una" (Antecedente 2º, párr. 1º). Y a esta inversión se aplicaron las dotaciones de la RIC correspondientes a dos ejercicios distintos, la del ejercicio 1994, que ascendía a 27.250.000 ptas. (163.775,80 euros) y la del ejercicio 1995, por una cuantía de 14.560.000 ptas. (87.507,36 euros). Por tanto, los plazos para materializar cada una de estas dos dotaciones expiraban, respectivamente, en 1998, para la que se dotó en 1994, y en 1999, para la correspondiente a 1995 (Antecedente 1º, párr. 3º).

En consecuencia, como entendió la Inspección en el caso concreto, en dichas fechas (en 1998 y en 1999) se habrían producido los respectivos incumplimien-

tos, correspondiendo la regularización por la RIC aplicada indebidamente en relación con cada uno de estos ejercicios. Cuando, sin embargo, al realizarse la inversión en 1997, sería en este ejercicio en el que habría de aplicarse, en su caso, la DIC. Al menos, siempre que en dicho ejercicio 1997 hubieran también entrado en funcionamiento los activos adquiridos –recuérdese que la entrada en funcionamiento es el momento relevante para la determinación del período de aplicación de la DIC-, aspecto éste sobre el que la sentencia no aporta información alguna[7].

De todos modos, no puede desconocerse que incluso suponiendo que la DIC hubiera debido aplicarse, de cumplirse sus requisitos, en el ejercicio 1997, lo cierto es que, de acuerdo a los datos que aporta la sentencia, la actuación inspectora también alcanzó a dicho ejercicio. Aunque también lo es que la impugnación fue frente a los ejercicios 1998 y 1999. Cuando, sin embargo, si la DIC reclamada hubiera tenido que aplicarse en el ejercicio 1997 –aunque a partir de los datos que aporta la sentencia, reiteramos, no tenemos la certeza absoluta de ello-, el recurrente debería haber impugnado también la liquidación correspondiente a dicho ejercicio. Y es que parece claro, como ha puesto de relieve el propio Tribunal Superior de Justicia de Canarias en otras ocasiones, que la revisión en vía económico-administrativa y jurisdiccional no puede alcanzar a otros períodos impositivos distintos a los impugnados (Sentencias de 4 de noviembre de 2003, de 5 de noviembre de 2004 y de 4 de marzo de 2005)[8].

V. LAS RAZONES ESGRIMIDAS POR EL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CANARIAS

A) EL ENRIQUECIMIENTO INJUSTO

El Tribunal canario aporta varias razones para fundamentar la debida consideración por parte de la Inspección de la eventual aplicación de la DIC en el procedimiento de comprobación en el que se regulariza la RIC, sin llegar a plantearse directamente ninguno de los posibles obstáculos a la misma antes mencionados. Y la primera de ellas es el "enriquecimiento injusto" que se produciría en el caso de que no se siguiera la postura que defiende: el que "la Inspección debió tenerla en cuenta ["la aplicación de esta deducción", la DIC], si se daban las condiciones para aplicar a la actora este beneficio". Puesto que "La tesis contraria –afirma el Tribunal- implica entronizar el enriquecimiento

[7] Sólo se indica que "Se presenta contrato de arrendamiento con fecha 1 de octubre de 1998 del citado local comercial, siendo el arrendatario (…), entidad vinculada a la inspeccionada". Pero no sabemos con certeza si hasta la fecha del arrendamiento no entró en funcionamiento el local comercial adquirido.

[8] La primera de ellas, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de Santa Cruz de Tenerife (ponente D. Ángel Acevedo Campos), es citada por Miranda Calderín, *La planificación fiscal de la Reserva para Inversiones en Canarias*, cit. pág. 433. Las dos restantes, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de Las Palmas de Gran Canaria (ponente D. Francisco José Gómez Cáceres), se encuentran en *Normacef Fiscal*, NFJ019370 y NFJ020255.

injusto en el ámbito tributario al socaire de formalidades carentes de sano fundamento" (FJ. 4º, párr. 1º).

De todos modos, desde nuestro punto de vista, negar que la Inspección debiera haber tenido en cuenta la aplicación de la DIC si se daban las condiciones para aplicar este beneficio fiscal no supone, automáticamente y de forma necesaria, como parece entender el Tribunal, "entronizar el enriquecimiento injusto en el ámbito tributario al socaire de formalidades carentes de sano fundamento". Dicho lo anterior sin dejar de destacar la loable preocupación que muestra el Tribunal Superior de Justicia de Canarias por el hecho de que pudiera producirse un enriquecimiento basado en razones no justificadas y, por lo tanto, injusto. Y dicho lo anterior sin saber exactamente, pues no se dice de modo expreso en la sentencia, cuáles son las "formalidades carentes de sano fundamento" (¿límites a la rectificación de opciones? ¿carácter parcial de la actuación? ¿ausencia de solicitud de aplicación de la DIC por el obligado tributario?) que de tenerse en cuenta traerían consigo "entronizar el enriquecimiento injusto en el ámbito tributario".

Ya hemos visto antes que existen ciertas dificultades, con determinado apoyo normativo, para entender obligada la toma en consideración de la DIC en el mismo procedimiento inspector en el que se lleva a cabo la regularización de la RIC. Dejando a un lado los límites a la rectificación de opciones, que podrían imposibilitar en todo caso el "cambio" de beneficio fiscal a aplicar, nos referimos en concreto a las derivadas del carácter parcial que normalmente tiene en estos casos el procedimiento inspector. Y el que estas dificultades puedan hacer concluir la no debida toma en consideración de la DIC en dicho procedimiento, de entenderse aquéllas como decisivas, no significa necesariamente que este beneficio fiscal ya no pueda ser aplicado de ningún otro modo. Por tanto, ello no traerá siempre consigo, y de forma necesaria, un "enriquecimiento injusto" como, sin embargo, parece entender el Tribunal canario.

Puesto que existirá la posibilidad, al menos en principio, de iniciar el procedimiento de rectificación de la autoliquidación en orden a aplicar la DIC no aplicada inicialmente, como vimos antes.

B) EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA Y EL SISTEMA TRIBUTARIO JUSTO

El Tribunal menciona también el principio de capacidad económica y el del sistema tributario justo, contemplados en el art. 31. 1 del Texto Constitucional, a la hora de fundamentar la obligada consideración por parte de la Inspección de la DIC "si se daban las condiciones para aplicar a la actora este beneficio", tras la regularización practicada en la RIC.

Así, señala inicialmente que "La administración tributaria debe tener

siempre presente, por una parte, la incidencia que tiene el constitucional principio de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos con arreglo al principio de capacidad económica (art. 31. 1 CE) en posturas restrictivas como la examinada (…)" (FJ. 4º, párr. 2º). En esta misma idea insiste también después cuando afirma que "Como ya dijéramos un día, el mantenimiento a ultranza por los órganos de la Hacienda Pública de posiciones formalista puede dar lugar a situaciones incompatibles con la plena vigencia y efectividad del sistema tributario justo a que se refiere el art. 31. 1 de la Constitución" (FJ. 4º, párr. 3º).

Creemos que con lo anterior el Tribunal canario no hace otra cosa que desarrollar, desde la óptica tributaria, la misma idea señalada previamente acerca del enriquecimiento injusto que se produciría de no tomar en consideración la DIC en el procedimiento inspector en el que se regulariza la RIC. Lo que realiza el Tribunal acudiendo a los principios constitucionales tributarios frente a los que sería contrario un enriquecimiento injusto por parte de la Hacienda Pública. Porque "La administración tributaria debe tener siempre presente (…) la incidencia que tiene el constitucional principio de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos con arreglo al principio de capacidad económica (art. 31. 1 CE) en posturas restrictivas como la examinada". Y porque "el mantenimiento a ultranza por los órganos de la Hacienda Pública de posiciones formalista puede dar lugar a situaciones incompatibles con la plena vigencia y efectividad del sistema tributario justo a que se refiere el art. 31. 1 de la Constitución".

En definitiva, podría decirse que el Tribunal Superior de Justicia de Canarias entiende implícitamente con estas afirmaciones que la no toma en consideración de la DIC en el procedimiento inspector en el que se regulariza la RIC, sería contrario al principio de capacidad económica y al principio del sistema tributario justo. Lo que constituiría un ejemplo concreto de "posturas restrictivas" o "formalista"(s), aunque reiteramos de nuevo que no señala el Tribunal expresamente en qué se basarían las mismas (¿límites a la rectificación de opciones? ¿carácter parcial de la actuación? ¿no solicitud de aplicación de la DIC por el obligado tributario?).

Es precisamente esta misma idea la que está detrás de las afirmaciones del mismo Tribunal en ocasiones anteriores, por ejemplo, en el ámbito de la deducibilidad en el IGIC de cuotas soportadas documentadas en facturas que adolecían de defectos formales. En este contexto se afirmaba que "no cualquier incumplimiento de estos requisitos formales ha de determinar automáticamente la negación del derecho a la deducción de la operación irregularmente facturada sin examinar la razón de ser del requisito formal omitido y su proyección efectiva en cada caso concreto pues un formalismo excesivo y desmedido puede gravar a quien no es titular de capacidad económica y vulnerar inútilmente la prohibición de doble

imposición"[9]. Posiblemente a ellas, o a otras similares, se refiere el Tribunal en esta sentencia al señalar "Como ya dijéramos un día (…)".

Sin embargo, si el enriquecimiento injusto al que alude la Sala, como vimos con anterioridad, no se produce de forma necesaria y automática por la no toma en consideración de la DIC en el procedimiento en el que se regulariza la RIC, al quedar abierta la vía del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones –al menos, en principio-, no puede entenderse tampoco que aquello traiga consigo, de forma automática y necesaria, una vulneración de los principios de capacidad económica y del sistema tributario justo.

Además, si estamos en el ámbito de un beneficio fiscal como es la DIC, cuya aplicación no se admitiera de seguir una determinada postura restrictiva o formalista, no se estaría vulnerando con ello el principio de capacidad económica, que es el mencionado por el Tribunal. A diferencia de lo que ocurre en el caso de la deducibilidad en el IGIC de cuotas documentadas en facturas defectuosas, donde sí está en juego aquel principio de justicia tributaria. En su caso, de producirse ese enriquecimiento injusto, se vulnerarían los principios o las normas constitucionales en los que encuentra su fundamento último aquel incentivo fiscal, que son los que han permitido excepcionar las exigencias del principio de capacidad económica en los supuestos para los que se prevé[10]. Además de que pudiera vulnerarse también el principio de igualdad, al comparar la situación de los sujetos perjudicados por aquellas "posturas restrictivas" o "formalista"(s) con la de aquéllos a los que sí se les ha permitido la aplicación del beneficio fiscal.

C) EL DERECHO DE LOS CONTRIBUYENTES A SER INFORMADOS Y ASISTIDOS POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

El Tribunal también fundamenta su postura de la debida toma en consideración de la DIC por parte de la Inspección en el procedimiento en el que se regulariza la RIC en el derecho de los contribuyentes a ser informados y asistidos por la Administración tributaria en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias acerca del contenido y alcance de las mismas.

[9] Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 26 de febrero de 2002 (en *Hacienda Canaria*, nº 4, vol. 1º (2003), págs. 189-192). También insiste en ideas similares, en el mismo ámbito que la anterior, el de la deducibilidad en el IGIC de las cuotas soportadas documentadas en facturas defectuosas, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 7 de febrero de 2002 (en *Hacienda Canaria*, nº 5 (2003), págs. 184-188. Sobre estas cuestiones ya nos pronunciamos en su momento, Sánchez Blázquez, "Dos ejemplos en torno al papel de los aspectos formales en el Derecho tributario: factura completa *versus* deducción de cuotas en el IGIC y declaración aduanera *versus* exención por el régimen específico de abastecimiento (Reflexiones al hilo de varias Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Canarias)", en *Hacienda Canaria*, nº 5 (2003), págs. 170-174.

[10] P. M. Herrera Molina, *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 1998, págs. 87 y ss, que defiende el principio de capacidad económica como medida general de igualdad en el ámbito tributario.

Así, afirma que además de lo señalado con anterioridad "La administración debe tener siempre presente (...) que una de las manifestaciones del artículo 103 CE es el artículo 3 de la Ley 1/98, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (texto incorporado hoy a la vigente Ley General Tributaria), que establece que constituyen derechos generales de los contribuyentes, entre otros, el de ser informados y asistidos por la Administración tributaria en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias acerca del contenido y alcance de las mismas" (FJ. 4º, párr. 2º).

De todos modos, quizá el derecho del contribuyente y la correlativa obligación de la Administración tributaria de información que se habrían vulnerado en el supuesto objeto de enjuiciamiento –de acuerdo a la opinión que parece expresar el Tribunal aquí, si bien hay que reconocer que no explicita más su argumento- no serían exactamente los mencionados en la sentencia. Aunque la idea de fondo empleada en ella no quedaría desvirtuada por este motivo. Puesto que los previstos en el art. 3 a) de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes[11] y el art. 34. 1 a) de la LGT actual[12] se sitúan en el momento en el que el contribuyente tiene que cumplir con sus obligaciones de declaración y autoliquidación[13]. Mientras que por el contrario, al haberse producido en este caso la omisión de la información administrativa en un procedimiento de comprobación –si es que es esto lo que quiere decir el Tribunal al recordar la existencia de aquel derecho del obligado tributario-, los vulnerados habrían sido el derecho del contribuyente y la correlativa obligación de la Administración en estos procedimientos de comprobación, que también existen: no sólo al inicio de los mismos [art. 3 n) de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes[14] y arts. 34. 1 ñ) [15], 137. 2[16] y 147. 2[17] de la LGT], sino también, en general, a lo largo de su desarrollo [arts. 2 h)[18] y 7.

[11] Aquí se configura el "Derecho a ser informados y asistidos por la Administración tributaria en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias acerca del contenido y alcance de las mismas".

[12] En este precepto se recoge el "Derecho a ser informado y asistido por la Administración tributaria sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones".

[13] J. A. Rozas Valdés, en C. Palao Taboada, *Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria*, CEF, Madrid, 2004, pág. 290.

[14] Dentro de los derechos de los contribuyentes se incluye el "Derecho a ser informado, al inicio de las actuaciones de comprobación e investigación llevadas a cabo por la Inspección de los Tributos, acerca de la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones (…)".

[15] En el catálogo de derechos de los obligados tributarios de este precepto se encuentra el "Derecho a ser informado, al inicio de las actuaciones de comprobación o inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones (…)".

[16] "El inicio de las actuaciones de comprobación limitada deberá notificarse a los obligados tributarios mediante comunicación que deberá expresar la naturaleza y alcance de las mismas e informará sobre sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones".

[17] "Los obligados tributarios deben ser informados al inicio de las actuaciones del procedimiento de inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones".

[18] En la lista de funciones de la Inspección de los Tributos de este artículo se hace referencia a "La información a los obligados tributarios con motivo de las actuaciones inspectoras sobre los derechos y obligaciones tributarias y la forma en que deben cumplir estas últimas".

2[19] del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos y art. 141 f)[20] de la LGT].

Es precisamente en esta misma dirección de la sentencia objeto de nuestro comentario la que se ha orientado la opinión de uno de los especialistas más destacados de la RIC. Así, tras recoger una Resolución del TEAR de Canarias en la que se rechaza la pretendida aplicación de la DIC en un supuesto de regularización por RIC motivada por la falta de solicitud en tal sentido por el obligado tributario en el procedimiento inspector[21], MIRANDA CALDERÍN la critica desde esta perspectiva.

"Me parece especialmente criticable esta postura del TEARC de echar balones fuera. En mi opinión –afirma-, la Inspección de los Tributos, al señalar los derechos del contribuyente en el cuerpo del acta, tendría también que advertirle de la posibilidad de aplicar otros incentivos con las inversiones en la materialización rechazada, como éste de la deducción por inversiones, siendo objeto de anulación el acta por su mera omisión. Si se trata de regularizar la aplicación de un incentivo fiscal tan complejo, sujeto a tantas "susceptibilidades", la Administración no sólo tendría que examinar con lupa las obligaciones del contribuyente, sino también sus derechos. En este caso, parece claro que el contribuyente nada dijo a la Inspección, pero luego sí incluyó en sus alegaciones el derecho a reordenar sus inversiones e incentivos aplicables. El TEARC –concluye- tendría que haber anulado la liquidación y que la Inspección incoase nueva acta con ese derecho del contribuyente"[22].

Desde esta perspectiva, lo que haría el órgano jurisdiccional correspondiente al enjuiciar la liquidación derivada del procedimiento inspector impugnada sería entender aquélla contraria a Derecho por un vicio o defecto procedimental de uno de los actos de trámite de dicho procedimiento: aquél en el que se debió dar una determinada información al obligado tributario. Teniendo en cuenta que la alegación de tal vicio (motivo de impugnación) sería perfectamente admisible a la hora de impugnar su acto final o definitivo, el de liquidación (objeto de la impugnación).

[19] "En el ejercicio de sus funciones, sin merma de su autoridad y del cumplimiento de sus deberes, la Inspección de los Tributos observará la más exquisita cortesía, guardando a los interesados y al público en general la mayor consideración e informando a aquéllos, con motivo de las actuaciones inspectoras, tanto de sus derechos como acerca de sus deberes tributarios y de la conducta que deben seguir en sus relaciones con la Administración, para facilitarles el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, apoyando sus razones con textos legales".

[20] Dentro de las funciones de la inspección tributaria se incluye "La información a los obligados tributarios con motivo de las actuaciones inspectoras sobre los derechos y obligaciones tributarias y la forma en que deben cumplir estas últimas".

[21] Resolución del TEAR de Canarias de 27 de marzo de 2003 (recl. núm. 38/1704/01), antes citada, recogida en *Resoluciones*…, págs. 65 y ss.

[22] Miranda Calderín, *La planificación fiscal de la Reserva para Inversiones en Canarias*, cit., pág. 427-428. La reordenación de las inversiones y la aplicación de los incentivos correspondientes es, en su opinión, "un derecho del contribuyente, y como tal, ha de hacerse constar por la propia Inspección".

Es cierto que estas obligaciones de información por parte de la Administración tributaria tienen un carácter limitado y no absoluto, no pudiendo entenderse como unas obligaciones de asesoramiento al obligado tributario sin limitación alguna, como ha puesto de relieve la jurisprudencia[23]. Sin embargo, también parece que en un supuesto como el enjuiciado dichas obligaciones sí podrían alcanzar a informar acerca de la eventual aplicación de la DIC. Y es que no es algo tan extraño ni tan complicado que la Administración conozca, y, por este motivo, informe debidamente al obligado tributario de ello, que el rechazo de la materialización de la RIC puede posibilitar, de superarse los obstáculos antes mencionados, la aplicación de otro beneficio fiscal con el que aquélla es incompatible y con el que aquélla, por tanto, aparece de modo alternativo: la DIC. Incluso no sería descabellado pensar en la incorporación de tal mención en los modelos estereotipados utilizados por la Administración para el cumplimiento de estas obligaciones informativas, para estos supuestos de comprobación de la RIC. Pensamos en concreto en esa hoja de derechos y obligaciones del obligado tributario que suele acompañar a la comunicación de inicio del procedimiento inspector.

Y si lo que haría el órgano jurisdiccional correspondiente al enjuiciar la liquidación derivada del procedimiento inspector impugnada sería entender aquélla contraria a Derecho por un vicio o defecto procedimental de uno de los actos de trámite de dicho procedimiento, lo coherente sería que se ordenase la anulación de dicha liquidación y la retroacción de las actuaciones administrativas al momento en el que se produjo aquel vicio o defecto procedimental. En este caso, a aquel momento en el que la Administración debió informar al obligado tributario de la posibilidad de aplicar la DIC, tras lo cual el obligado tributario podría, si esa es su intención, solicitar a la Administración tributaria la aplicación de este beneficio fiscal, al estarse en un procedimiento de comprobación que finalizará en una liquidación administrativa, no pudiendo hacerlo ya él directamente en su autoliquidación.

D) ¿CUÁL ES EL ARGUMENTO DECISIVO PARA EL FALLO DE LA SENTENCIA?

De todos modos, no es esto exactamente lo que hace el Tribunal Superior de Justicia de Canarias en su Sentencia de

[23] En este sentido, debemos mencionar la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 30 de marzo de 1995 (en *Normacef Fiscal*, NFJ004107): "Alega también el recurrente la nulidad del acta por no haber ofrecido el Inspector al representante los datos necesarios para haber hecho una opción adecuada, desde el punto de vista económico, para el sujeto pasivo sobre el régimen de tributación conjunta o separada. Sobre esta cuestión hay que partir de dos premisas. La primera de ellas (…) La segunda, que al amparo de los artículos 2.º h) y 7.º del Reglamento de la Inspección no se puede pretender que ésta se convierta en el asesor del contribuyente, aconsejando a éste sobre cuál es la conducta más conveniente para sus intereses, pues el concepto de intereses del contribuyente trasciende de los efectos más o menos perjudiciales que de un modo inmediato se deriven de una opción tributaria. Tal opción pertenece a la intimidad del contribuyente y escapa a las facultades y deberes atribuidos por las normas legales a la Inspección. La opción por la tributación conjunta o individual, por la diversidad de implicaciones que de ella se derivan, no está comprendida, en nuestra opinión, en el marco a que se refieren los artículos 2.º y 7.º del texto legal citado".

12 de enero de 2006, a pesar de utilizar, entre otros, el argumento relativo a los derechos de información del obligado tributario. No anula el Tribunal canario la liquidación impugnada ordenando la retroacción a ese momento procedimental para que la Administración: primero, informe al obligado tributario de su "derecho"; y, segundo, actúe en consecuencia, de solicitar aquél la aplicación de la DIC. Por el contrario, retrotrae directamente las actuaciones al momento procedimental en el que la Administración debe resolver acerca de la aplicabilidad o no de aquel beneficio fiscal.

Así, efectivamente, se estima "en parte el recurso contencioso-administrativo interpuesto por (…) contra la resolución del TEAR de Canarias de 30 de enero del año 2004" (Fallo, 1º) y se declara la "validez", aunque sólo "por ahora", de la "deuda tributaria impugnada". También se reconoce "el derecho de la actora a que por la Inspección –en el plazo de un mes- se resuelva sobre la aplicabilidad del beneficio referido a los ejercicios inspeccionados", ordenando que se modifique aquélla "En caso de que procediera (…)" (Fallo, 3º). De modo adicional, se confirma "la sanción impuesta a la recurrente, si bien su cuantía deberá modificarse –para mantener el porcentaje aplicado- si se produce la corrección de referencia" (Fallo, 4º).

El núcleo del fallo de la sentencia, por tanto, se encuentra en el reconocimiento del "derecho de la actora a que por la Inspección –en el plazo de un mes- se resuelva sobre la aplicabilidad del beneficio referido a los ejercicios inspeccionados", siendo el resto de cuestiones (la eventual modificación ulterior de la liquidación y de la sanción) consecuencias de lo anterior.

Ahora bien: ¿cuál es el argumento decisivo, de entre los varios empleados en la sentencia a los que hemos hecho ya alusión, para que el Tribunal pueda llegar a esta conclusión básica? Esta es una cuestión importante para comprender con precisión el verdadero significado de esta sentencia, sobre todo desde la óptica de que quizá no todos los argumentos que pudieran emplearse conducirían exactamente al mismo resultado.

A este respecto surgen algunas dudas, que pueden resumirse en lo siguiente:

- podría considerarse como argumento decisivo el relativo a los derechos de información del obligado tributario que se habrían visto vulnerados por la Administración tributaria, aunque el Tribunal no explicite totalmente la idea; el que se haya decidido retrotraer las actuaciones directamente al momento en el que la Administración ha de verificar la aplicabilidad o no de la DIC –y no a aquel en el que aquélla incumplió sus obligaciones informativas- se debería simplemente a razones de economía procedimental: el recurrente ya conoce la posibilidad de

aplicar la DIC y ha manifestado en los procedimientos revisores, primero ante el TEAR y luego ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo, su voluntad de aplicar el beneficio fiscal; aquel incumplimiento administrativo es, además, lo que posibilitaría tener en cuenta algo (la solicitud de aplicación del beneficio fiscal) que no se introdujo en el procedimiento administrativo, sino solamente en los de revisión, poniendo de relieve así una determinada forma de entender el alcance de la revisión en vía económico-administrativa y en vía jurisdiccional[24]; aunque lo cierto es que al abordar el Tribunal esta última cuestión, a la que haremos referencia después, no parece que se haga mención alguna a esta idea;

- también podría entenderse como argumento decisivo el atinente a las exigencias derivadas del principio de capacidad económica y del sistema tributario justo, que son la expresión específica en el ámbito tributario de la necesidad de evitar el enriquecimiento injusto a que alude la sentencia; desde luego, en el desarrollo de la argumentación contenida en la sentencia parece destacarse fundamentalmente este aspecto, pudiendo entenderse el anterior como un simple añadido con una posición menos central; serían estas las verdaderas razones de que "la Inspección debió tenerla en cuenta [la aplicación de la DIC], si se daban las condiciones para aplicar a la actora este beneficio", y de que se reconozca el "derecho de la actora a que por la Inspección –en el plazo de un mes– se resuelva sobre la aplicabilidad del beneficio referido a los ejercicios inspeccionados", extrayendo las oportunas consecuencias en la liquidación girada y en la sanción impuesta.

De todos modos, el Tribunal entiende, parece que prescindiendo de cualquier eventual cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones informativas de la Administración antes mencionadas –puesto que éstas tienen su sentido para que después el contribuyente realice una determinada actuación, en este caso, para que solicite la aplicación de la DIC-, que "la Inspección debió tenerla en cuenta [la aplicación de la DIC], si se daban las condiciones para aplicar a la actora este beneficio". Desde esta óptica sugiere el Tribunal una idea que, desde nuestro punto de vista, es muy relevante a la hora de resolver esta problemática que, sin embargo, no llega a exteriorizar o desarrollar y que podría perfectamente explicar el fallo al que se llega en esta sentencia.

[24] I. Borrajo Iniesta, "Prueba y jurisdicción revisora", en *REDA*, nº 61 (1989), págs. 127-143.

Y es que "si se daban las condiciones para aplicar a la actora este beneficio" (la DIC), "la Inspección debió tenerla en cuenta". Es decir, si concurrieran en la actora las condiciones (los requisitos previstos en la norma) para aplicar la DIC, la Inspección hubiera debido proceder a la aplicación de este beneficio fiscal. Esto presupone algo no señalado expresamente pero que parece estar implícito: la Inspección debió verificar si concurrían en la actora aquellos requisitos normativos, que de concurrir, debían determinar la aplicación de la DIC. Y parece que en la debida consideración de esta cuestión por parte de la Inspección se prescinde incluso de la ausencia de solicitud en tal sentido por el obligado tributario. Quizá es ésta una de las "formalidades carentes de sano fundamento" a las que se refiere el Tribunal canario y que deben de ser obviadas para la resolución de la problemática planteada.

¿Y por qué motivo –podríamos preguntarnos- la Inspección debía llevar a cabo aquella verificación, incluso en ausencia de la solicitud del obligado tributario en tal sentido? Pues bien, esto sería así –podríamos responder- porque a ello estaría obligada. No tanto porque de lo contrario se vulneraría el principio de capacidad económica o el sistema tributario justo, que es a lo que se refiere expresamente el Tribunal. Ya vimos que estas vulneraciones no tienen que producirse necesariamente, al poder quedar abierta –al menos, en principio- la vía de la rectificación de la autoliquidación. Sino por exigencias del principio de legalidad tributaria en desarrollo del procedimiento de comprobación, que no permite a la Administración libertad alguna en torno a la aplicación o no de una norma (la de la DIC) relevante para el impuesto objeto del procedimiento, cuyos requisitos normativos se han cumplido en el caso particular, lo que la obliga a verificar previamente tal circunstancia.

E) EL FALLO DE LA SENTENCIA Y EL CONTENIDO DEBIDO DE LAS SENTENCIAS ESTIMATORIAS

Volviendo al contenido del fallo, en él el Tribunal canario intenta ajustarse a lo dispuesto en el art. 71 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, en lo que se refiere al contenido de las sentencias estimatorias. En concreto, a lo que prevén las letras b) y c) de este precepto.

"Si se hubiese pretendido el reconocimiento y restablecimiento de una situación jurídica individualizada –dispone la letra b) de este art. 71-, reconocerá dicha situación jurídica y adoptará cuantas medidas sean necesarias para el pleno restablecimiento de la misma". Recuérdese que la recurrente reclamaba en su demanda, aunque "subsidiariamente, en el supuesto de rechazar la afectación de la parte del edificio asignada a la materialización de la RIC", que "se tenga en cuenta la inversión realizada a los efectos de aplicar la misma a la Deducción por Inversiones en Canarias". Por tanto, atiende así a la pretensión del recurrente en este sentido.

Por otro lado, "Si la medida consistiera en la emisión de un acto o en la práctica de una actuación jurídicamente obligatoria –dispone la letra c) de aquel precepto-, la sentencia podrá establecer plazo para que se cumpla el fallo". De ahí el plazo de un mes que concede a la Inspección para que "resuelva sobre la aplicabilidad del beneficio referido a los ejercicios inspeccionados"[25].

En cualquier caso, no deja de ser cierto que también el Tribunal anula la resolución del TEAR de Canarias impugnada. Por tanto, aplica igualmente lo dispuesto en la letra a) del mencionado art. 71 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, que ordena que la sentencia estimatoria "Declarará no ser conforme a Derecho y, en su caso, anulará total o parcialmente la disposición o acto recurrido". Lo que se justifica concretamente por el Tribunal canario "en cuanto no se pronunció [se refiere a la resolución del TEAR de Canarias] acerca de la aplicabilidad en los ejercicios inspeccionados de la deducción por inversiones en Canarias" (Fallo, 2º). Téngase en cuenta que el TEAR no se pronunció al respecto "aduciendo que era una solicitud ajena a su función" (FJ. 4º, párr. 1º).

F) EL ALCANCE DE LA REVISIÓN EN LA JURISDICCIÓN CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA

Es esto precisamente lo que quizá lleva al Tribunal Superior de Justicia de Canarias a detenerse sobre "el alcance y consecuencias de la llamada naturaleza revisora de la jurisdicción contencioso administrativa y la posibilidad o no de que esta se pronuncie sobre cuestiones no planteadas de manera formal en la vía administrativa". Salva así el último escollo para llegar al resultado que previamente había señalado.

Afronta el Tribunal canario esta clásica problemática "bajo los postulados constitucionales derivados del artículo 106 CE y, más concretamente, del derecho a la tutela judicial efectiva". Lo que le lleva a "rechazar toda interpretación que suponga un quebrantamiento del principio de interpretación más favorable al mencionado derecho fundamental que consagra el artículo 24 de la Constitución (…)". En concreto, llega a afirmar, siguiendo determinada jurisprudencia constitucional, que el carácter revisor de la jurisdicción contencioso-administrativa no significa "que sea inadmisible aducir en vía contenciosa todo fundamento que no haya sido previamente expuesto ante la Administración (…) Por tanto, aun sin una formulación expresa de la cuestión en vía administrativa, ésta no debe tener la condición de nueva en vía jurisdiccional con el efecto excluyente de su conocimiento cuando subyace en la petición o en los

[25] Según P. García Manzano, en J. Leguina Villa y M. Sánchez Morón (Dir.), *Comentarios a la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa*, Lex Nova, Valladolid, 1999, págs. 323-324, este plazo podrá ser inferior o superior al común de 2 meses del art. 104. 2 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa para la ejecución de la sentencia.

datos aportados por el expediente administrativo (…)".

Finalmente, aplica esta doctrina al caso debatido "entendiendo que la alegación relativa al diferente beneficio aplicable es un fundamento o motivo de impugnación a la actuación inspectora, y no una cuestión nueva no suscitada en vía administrativa, pues, además, se suscitó ante el TEAR".

VI. ALGUNAS VENTAJAS DEL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN EN EL QUE SE REGULARIZA LA RIC FRENTE AL PROCEDIMIENTO DE RECTIFICACIÓN DE AUTOLIQUIDACIONES PARA LA APLICACIÓN DE LA DIC

A) LA PRÁCTICA DE UNA LIQUIDACIÓN A INGRESAR O DE DOS LIQUIDACIONES A INGRESAR Y A DEVOLVER CON COMPENSACIÓN DE OFICIO

La utilización para aplicar la DIC en estos supuestos del procedimiento de comprobación en el que se regulariza la RIC, que es lo que ordena el Tribunal Superior de Justicia de Canarias en la sentencia objeto de nuestro comentario, trae importantes ventajas frente a la otra solución eventualmente posible, aunque el Tribunal no parece habérsela planteado, la del procedimiento de rectificación de la autoliquidación. De todos modos, algunas de estas ventajas, que son al mismo tiempo razones que confirman la idoneidad de esta solución, quedan reflejadas en su fallo.

Y es que no tiene sentido llevar a cabo la regularización de dos beneficios fiscales de aplicación alternativa a través de dos procedimientos distintos: la RIC en el procedimiento de comprobación inicial y la DIC en un procedimiento de rectificación de la autoliquidación que se llevaría a cabo con posterioridad. Y ello no tiene sentido, en primer lugar, por la paralela concurrencia entonces, también en fechas diferentes, de dos grupos de obligaciones relativas a los mismos sujetos, pero en sentido distinto: un primer grupo de obligaciones que corresponden al obligado tributario, de satisfacer la cuota y los intereses de demora correspondiente por la regularización de la RIC, que habrían de hacerse efectivas en un primer momento, tras la finalización del procedimiento de comprobación inicial; y, un segundo grupo de obligaciones que corresponderían a la Administración tributaria, de devolución de un ingreso indebido derivado de una autoliquidación y de pago de los intereses de demora correspondientes, que habrían de satisfacerse por aquélla tras la terminación del procedimiento de rectificación de la autoliquidación.

Sería mucho más sencillo para ambas partes de la relación tributaria, obligado tributario y Administración tributaria, que se liquidara de una vez la obligación de pagar la cuota del obligado tributario a la Administración tomando en cuenta la regularización de la RIC (al

rechazarla), pero también la de la DIC (al aplicarla), determinándose de igual modo los intereses de demora sobre aquella cantidad.

Esto sería automático, sin problema alguno, dentro del proceso sustantivo interno de cálculo de la liquidación del impuesto, en el caso de que ambas regularizaciones hubieran de hacerse en el mismo período impositivo. Puesto que aquí sólo habría que practicar una liquidación, que normalmente será a ingresar, al ser el efecto desgravatorio del beneficio fiscal de la RIC mayor que el de la DIC.

Pero no habría tampoco un obstáculo insalvable para realizar algo similar en el caso de que se tratara de regularizaciones a llevar a cabo en períodos impositivos diferentes, con la ayuda de la compensación, estándose en presencia de un procedimiento de inspección sobre varias obligaciones tributarias y períodos impositivos (art. 178. 1 del Proyecto de Reglamento de Aplicación de los Tributos): la liquidación correspondiente al período impositivo en el que se regulariza la RIC (rechazándola) determinaría una cantidad a ingresar en concepto de cuota e intereses de demora; la liquidación del período en el que se regulariza la DIC (aplicándola), por su parte, determinaría una cantidad a devolver incluyendo el ingreso indebido y los intereses de demora correspondientes; y, la Administración tributaria, compensaría de oficio ambas cantidades, durante el plazo de ingreso en período voluntario, al tratarse de uno de los supuestos en los que existen "cantidades a ingresar y a devolver que result(a)n de un mismo procedimiento de (…) inspección (…)" (art. 73. 1, párr. 2º de la LGT).

Esto es precisamente lo que explica el fallo al que se llegaba en la sentencia objeto de nuestro comentario de declarar la "validez", aunque sólo "por ahora", de la "deuda tributaria impugnada", reconociendo "el derecho de la actora a que por la Inspección –en el plazo de un mes- se resuelva sobre la aplicabilidad del beneficio referido a los ejercicios inspeccionados", ordenando que se modifique aquélla "En caso de que procediera (…)" (Fallo, 3º). La liquidación –realmente, las liquidaciones, pues eran varias- que giró la Inspección, con cuota e intereses de demora, teniendo en cuenta únicamente la regularización de la RIC (rechazándola), de entender aplicable la DIC, tendría que volverse a determinar, en cuanto a cuota e intereses de demora, minorando aquélla con la cantidad correspondiente por aplicación de la DIC. Aunque ello habría de hacerse teniendo en cuenta el concreto período impositivo (1997, 1998 ó 1999) en el que procediera la aplicación de este último beneficio fiscal.

B) LA IMPOSICIÓN DE UNA SANCIÓN SIN NECESIDAD DE REVOCACIÓN ULTERIOR

Finalmente, la idoneidad de aplicar la DIC en el mismo procedimiento de comprobación en el que se regulariza la RIC, y no en un ulterior procedimiento de rectificación de autoliquidaciones, en

segundo lugar, queda confirmada desde la óptica de la sanción tributaria que hubiera podido aplicarse en estos casos. Porque habiéndose producido la infracción tributaria del art. 191 de la LGT ("dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo"), la base de la sanción aplicable sería "la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción". Por tanto, si se aplicara la DIC en el procedimiento de comprobación en el que se regulariza la RIC, la "cuantía no ingresada en la autoliquidación" sería menor, por lo que la sanción aplicable también lo sería. Aunque sólo sería así en el caso de que ambos beneficios fiscales debieran regularizarse en el mismo período impositivo, y no cuando debieran hacerlo en períodos impositivos distintos.

Así lo pone de relieve la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 12 de enero de 2006, en su fallo, cuando confirmaba "la sanción impuesta a la recurrente, si bien su cuantía deberá modificarse -para mantener el porcentaje aplicado- si se produce la corrección de referencia", es decir, la modificación de la liquidación, de aplicarse la DIC. Ya había mencionado esta misma idea en el FJ. 6º, cuando pese a rechazar los argumentos de la recurrente acerca de la no debida imposición de la sanción, matizaba que "Ahora bien, el importe de la sanción deberá modificarse en el caso de que se corrija la deuda por el motivo expresado en el fundamento jurídico cuarto".

De todos modos, debe dejarse claro que a este último resultado, en relación con la sanción, debería llegarse también en el supuesto de que la regularización de la DIC (aplicándola) se llevara a cabo en el procedimiento de rectificación de la autoliquidación. Y, por tanto, en un momento ulterior a aquel en el que se practica la liquidación en la que se regulariza la RIC y en el que se impone la sanción correspondiente. Aunque para ello habría que seguir un camino algo más complicado.

Y es que en este caso, desde la notificación de la resolución que acordara la rectificación de la autoliquidación (art. 127. 1 del Proyecto de Reglamento de Aplicación de los Tributos), nos encontraríamos, desde nuestro punto de vista, con un supuesto en el que sería posible la revocación del acto por el que se impuso la sanción. Porque se habrían producido entonces "circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular [que] pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado" (art. 219. 1 de la LGT).

El acto inicial de imposición de la sanción, por tanto, sería revocable, si bien ello "sólo será posible mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción" (art. 219. 2 de la LGT). Aunque este "procedimiento de revocación se iniciará exclusivamente de oficio, sin perjuicio de que los interesados puedan promover su

iniciación por la Administración competente mediante un escrito que dirigirán al órgano que dictó el acto" (art. 10 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de desarrollo de la LGT, en materia de revisión en vía administrativa).

VII. A MODO DE CONCLUSIÓN

El Tribunal Superior de Justicia de Canarias, en su Sentencia de 12 de enero de 2006, llega a la conclusión de que en los supuestos en que se regulariza la RIC a través de un determinado procedimiento de comprobación, la Administración tributaria no sólo puede, sino que debe aplicar la DIC, de cumplirse los requisitos previstos por la norma para su disfrute. Habrá de hacerlo en dicho procedimiento para lo cual debe previamente verificar en él la concurrencia en el caso particular de dichos requisitos.

Y esto lo hace, además, en un supuesto en el que a lo largo del procedimiento de comprobación no se había solicitado tal cuestión por parte del obligado tributario limitándose a hacerlo en el procedimiento económico-administrativo y en el proceso contencioso-administrativo. Se sale así al paso de la postura contraria que había seguido en varias ocasiones el TEAR de Canarias.

Los argumentos que se emplean para llegar a tal conclusión, sin embargo, no están suficientemente perfilados. Los decisivos parecen ser las exigencias del principio de capacidad económica y del sistema tributario justo, en cuanto concreción en el ámbito tributario de la necesidad de que no se produzca un enriquecimiento injusto por parte de la Hacienda Pública. Un carácter más accesorio parece ocupar el argumento relativo a ciertos derechos del obligado tributario de recibir información por parte de la Administración tributaria.

De todos modos, la afirmación que se realiza en la sentencia de que "la Inspección debió tenerla en cuenta [la aplicación de la DIC], si se daban las condiciones para aplicar a la actora este beneficio" parece sugerir un aspecto que no se desarrolla o explicita y que adquiere una importancia decisiva para la solución de esta problemática: la toma en consideración de la DIC en los supuestos en que se regulariza la RIC es obligada, lo que se deriva fundamentalmente de las exigencias del principio de legalidad tributaria; las exigencias de este principio en un procedimiento de comprobación significan que la Administración no tiene libertad alguna en torno a la aplicación o no de una norma (la de la DIC) relevante para el impuesto objeto del procedimiento, cuyos requisitos normativos se han cumplido en el caso particular, lo que la obliga a verificar previamente tal circunstancia.

COMENTARIO DE JURISPRUDENCIA

IGNACIO CALATAYUD PRATS

Doctor en Derecho Universidad de Bolonia
Abogado

EL PRINCIPIO DE IGUALDAD TRIBUTARIA Y LAS RELACIONES ENTRE IVA, IGIC Y DERECHO COMUNITARIO. (COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL 194/2006 DE 19 DE JUNIO)

SUMARIO

I. Introducción.
II. Efectos de la Jurisprudencia Comunitaria sobre el IGIC.
A) El IGIC y el posible planteamiento de una cuestión prejudicial ante el TJCE
B) La viabilidad de plantear y de que prospere una cuestión de inconstitucionalidad
III. Conclusiones.

I. INTRODUCCIÓN

A propósito de la Sentencia del Tribunal Constitucional 194/2006 de 19 de junio de 2006, el presente artículo doctrinal tiene por objeto analizar los efectos o consecuencias jurídicas que sobre el IGIC puede producir una sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas que declara la incompatibilidad entre determinados preceptos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido y la Sexta Directiva (77/388/CEE) del Consejo de 17 de mayo de 1977 en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios. Sistema Común del IVA.

En concreto pretendemos estudiar los efectos que dichas sentencias pueden producir respecto a aquellos preceptos de la Ley del Impuesto General Indirecto Canario cuyo contenido material es idéntico al precepto de la Ley del IVA declarado nulo por el TJCE por ser contrario a la Directiva Comunitaria.

No obstante, antes de proceder a analizar el objeto del presente estudio, creemos necesario relatar de manera breve aquellos antecedentes que dieron lugar a la Sentencia del Tribunal Constitucional 194/2006 de 19 de junio.

La Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 7 de mayo de 1998, asunto C-124/96, declaró que el Reino de España había incumplido las obligaciones que le incumbían con arreglo a lo dispuesto en la letra m) del apartado 1 de la parte A del artículo 13 de la Sexta Directiva —dicho artículo de la directiva establece que los servicios, directamente relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física, facilitados por organismos sin fin lucrativo a las personas que practican el deporte o la educación física se encontrarán exentos[1]— al disponer la normativa española reguladora del IVA[2] que la exención de que disfrutan las prestaciones directamente relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física sólo era de aplicación a las entidades privadas cuyas cuotas de entrada o periódicas no sobrepasen una determinada cuantía, es

[1] En concreto, la Parte A del artículo 13 de la Sexta Directiva dispone que ciertas actividades de interés general estarán exentas de IVA. Más concretamente, en su Parte A, con el encabezamiento "*Exenciones en favor de ciertas actividades de interés general», el artículo 13 de la Sexta Directiva establece lo siguiente: «1. Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros eximirán, en las condiciones por ellos fijadas y a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas a continuación y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso: [...] m) determinadas prestaciones de servicios, directamente relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física, facilitadas por organismos sin fin lucrativo a las personas que practican el deporte o la educación física*".

[2] El artículo 20.1.13 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) establecía que "*Estarán exentas de este impuesto las siguientes operaciones (...) Los servicios prestados por entidades de Derecho público, Federaciones deportivas o entidades o establecimientos deportivos privados de carácter social, a quienes practiquen el deporte o la educación física, cualquiera que sea la persona o entidad a cuyo cargo se realice la prestación, siempre que tales servicios estén directamente relacionados con dichas prácticas y las cuotas de los mismos no superen las cantidades que a continuación se indican: Cuotas de entrada o admisión: 240.000 pesetas Cuotas periódicas: 3.600 pesetas mensuales*".

decir, establecía la exención dependiendo de la cuantía de la prestación.

Para el TJCE —párrafo 19 de la Sentencia— "una limitación de la exención de las prestaciones de servicios directamente relacionados con la práctica del deporte o de la educación física a las entidades o establecimientos deportivos privados de carácter social que exijan cuotas de entrada o periódicas inferiores o iguales a un determinado importe resulta contraria a lo dispuesto en la letra m) del apartado 1 de la Parte A del artículo 13 de la Sexta Directiva".

En virtud de la Sentencia del TJCE —y frente a la negativa de la Consejería de Hacienda del Gobierno de Canarias de proceder a la devolución de ingresos indebidos como consecuencia de la no aplicación de dicha exención en el IGIC, cuya regulación era idéntica[3] a la normativa del IVA— una entidad deportiva de Gran Canaria interpuso recurso contencioso administrativo, recurso que fue estimado por la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias (Las Palmas), (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª), de 4 junio de 2.004, al indicar que "Es cierto que en este recurso el tributo satisfecho es el IGIC, y no el IVA. También es cierto, como afirma el Consejero de Economía y Hacienda, que el territorio de las Islas Canarias está fuera del ámbito de aplicación del sistema común del IVA (art. 4, apr.1 del Reglamento CEE 1911/91), pero lo que es obvio es que siendo el artículo 10.1.13 de la Ley 20/91, reguladora del IGIC, mera reproducción del 20.1.13 de la Ley 37/92, reguladora del IVA, la interpretación del primero de los preceptos está sujeta a la doctrina jurisprudencial que recaiga sobre el segundo de ellos, ya que lo que ofrece ningún sentido es introducir distingos interpretativos entre dos normas idénticas en función del ámbito territorial objeto de aplicación de cada una de ellas. La tesis de la demandada conduciría al absurdo de, por ejemplo, entender inaplicable en Canarias la jurisprudencia del Tribunal Supremo recaída en torno a un precepto de la Ley de la Función Pública Aragonesa que fuera igual a otro de la Ley de la Función Publica Canaria".

En definitiva el Tribunal Superior de Justicia de Canarias entendió que, pese a tratarse de cuotas del IGIC, la semejanza del impuesto con el IVA, y la identidad entre el artículo 20.1.13 de la Ley 37/1992 del IVA, y el artículo 10.1.13 de

[3] El artículo 10.1.13 de la Ley 20/1991, de 7 de junio de Modificación de los aspectos Fiscales del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, en relación al Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) disponía que "*Están exentas de este impuesto (...) Los servicios prestados por entidades de Derecho público, Federaciones deportivas o entidades o establecimientos deportivos privados de carácter social, a quienes practiquen el deporte o la educación física, cualquiera que sea la persona o entidad a cuyo cargo se realice la prestación, siempre que tales servicios estén directamente relacionados con dichas prácticas y las cuotas de los mismos no superen las cantidades que a continuación se indican: Cuotas de entrada o admisión: 240.000 pesetas; Cuotas periódicas: 3.600 pesetas mensuales*".

Como se puede comprobar la redacción de los artículos 20.1.13 de la Ley del IVA y el 10.1.13 de la Ley 20/1991 era idéntica.

la Ley 20/1991, reguladora del IGIC, impedían establecer diferentes interpretaciones, razón por la cual inaplicaba la norma del IGIC y procedía a la admisión de la devolución de ingresos indebidos.

Frente a la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, el Gobierno de Canarias interpuso recurso de amparo por lesión del derecho a la tutela judicial efectiva argumentando que ni la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas afectaba ni afecta a la Ley reguladora del IGIC ni Canarias se encuentra dentro del ámbito de aplicación de la citada Sexta Directiva, razón por la cual el Tribunal Superior de Justicia de Canarias incurre en un exceso de jurisdicción al dejar de aplicar una Ley vigente no afectada por la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas y ello sin acomodarse a la obligación legal de, o bien plantear cuestión de inconstitucionalidad, o bien suscitar la cuestión prejudicial (obligatoria cuando la duda se suscita ante un Tribunal que agota la vía judicial interna), siendo, además, absolutamente irrazonable la Sentencia al no otorgar relevancia a la circunstancia de estar Canarias excluida del ámbito de aplicación de la armonización fiscal llevada a cabo por la referida Sexta Directiva.

El Tribunal Constitucional da la razón al Gobierno de Canarias argumentando, de manera impecable, que "Para efectuar el enjuiciamiento de la cuestión central planteada por el recurso de amparo del Gobierno de Canarias hemos de partir de que tanto la resolución judicial como la totalidad de las partes de este proceso constitucional admiten que la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 7 de mayo de 1998 declaró contrario al Derecho comunitario un precepto de la Ley reguladora del IVA literalmente idéntico al contenido en la Ley reguladora del impuesto general indirecto canario que fue dejado de aplicar por el órgano judicial, pero que la declaración efectuada por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas no afectó a dicho último precepto. En consecuencia éste (el artículo 10.1.13 de la Ley 20/1991 era una disposición legal vigente y no afectada por la declaración del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, de modo que el órgano judicial no podía dejar de aplicarla sin plantear, o bien cuestión de inconstitucionalidad, si entendía contraria al principio de igualdad la diferencia de trato que respecto de la aplicación del impuesto general indirecto canario y el IVA había ocasionado la anulación de los límites a la exención en el ámbito del último de los indicados tributos, o bien cuestión prejudicial, si estimaba que la regulación establecida en el impuesto general indirecto canario sobre el extremo que a los efectos del caso interesan era contraria al Derecho comunitario, pues, conforme al artículo 234 del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea, «cuando se plantee una cuestión de este tipo en un asunto pendiente ante un órgano jurisdiccional nacional, cuyas decisiones no sean susceptibles de ulterior recurso judicial de Derecho interno, dicho órgano estará obligado a some-

ter la cuestión al Tribunal de Justicia» (…)"

En definitiva para el Tribunal Constitucional, resulta patente que una Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas que declara la incompatibilidad entre la normativa nacional y una Directiva comunitaria no puede justificar la inaplicación de una Ley en un territorio en el cual la Directiva no despliega sus efectos —la inaplicabilidad en el territorio ultra periférico de Canarias de la Sexta Directiva sobre armonización fiscal se encuentra recogida en el artículo 4.º 1 del Reglamento (CEE) núm. 1911/1991, del Consejo, de 26 de junio de 1991, relativo a la aplicación de las disposiciones del Derecho comunitario en las Islas Canarias; tal exclusión se contiene, igualmente, en el artículo 3.º de la Directiva, conforme al cual «no tendrán la consideración de interior del país, los territorios nacionales siguientes: [...] Islas Canarias—.

Del mismo modo indica el TC que esta afirmación —esto es, lo injustificable de la inaplicación de la Ley del IGIC— resulta si cabe aún más incontrovertible cuando estamos en presencia de una Ley distinta a la declarada contraria al Derecho comunitario, razón por la cual anula la sentencia por infracción del derecho a la tutela judicial efectiva del Gobierno de Canarias y la remite al Tribunal de Justicia para que dicte nueva sentencia, proponiendo, en su caso, cuestión de inconstitucionalidad o cuestión prejudicial comunitaria.

II. EFECTOS DE LA JURISPRUDENCIA COMUNITARIA SOBRE EL IGIC

Pues bien, anulada por el Tribunal Constitucional la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, y devueltas las actuaciones para que dicho órgano judicial dicte nueva resolución, proponiendo, en su caso, cuestión de inconstitucionalidad o cuestión prejudicial comunitaria, cabe preguntarse cual de estas dos vías podrá prosperar o es la adecuada.

A) EL IGIC Y EL POSIBLE PLANTEAMIENTO DE UNA CUESTIÓN PREJUDICIAL ANTE EL TJCE

Tal y como hemos expresado en algún comentario anterior a este artículo[4] la pregunta que debemos plantearnos estriba en determinar si los órganos jurisdiccionales u órganos administrativos equivalentes[5] se encuentran facultados para plantear una cuestión prejudicial al TJCE para determinar la validez de un precepto de la Ley del IGIC en relación con la Sexta Directiva.

[4] Vid., nuestro artículo "*Devolución de ingresos indebidos por incumplimiento del Derecho Comunitario: Subvenciones, prorrata e IGIC (Comentario a la STJCE de 6 de octubre de 2.005)*", en Hacienda Canaria número 15, páginas 255 a 283.

[5] Hemos de recordar la posibilidad reconocida por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de que los Tribunales Económico Administrativos, aún no siendo órganos jurisdiccionales, planteen cuestiones prejudiciales.

En definitiva, ¿Es posible plantear al Tribunal de Justicia una cuestión prejudicial para determinar la validez de una norma nacional aun cuando dicha Directiva no sea directamente aplicable a la situación concreta de que conoce el órgano jurisdiccional remitente, pero la intención del legislador nacional era tratar dicha situación de la misma forma que una situación a la que se refiere la Directiva?

Pues bien en líneas generales el TJCE ha afirmado de manera reiterada que la cuestión prejudicial, es un instrumento de cooperación entre el Tribunal de Justicia y los órganos jurisdiccionales nacionales. De ello se deduce que los órganos jurisdiccionales nacionales que conocen el litigio —y, por tanto, deben asumir la responsabilidad de la resolución judicial que se va a emitir— son a los que corresponde apreciar, en función de las particularidades de cada asunto, tanto la necesidad de una decisión prejudicial para poder pronunciarse, como la pertinencia de las cuestiones que plantean al Tribunal de Justicia (véanse, especialmente, las Sentencias de 18 de octubre de 1990, Dzodzi, C-297/88 y C-197/89; 8 de noviembre de 1990, Gmurzynska-Bscher (C-231/89); 17 de julio de 1997 Leur-Bloem C-28/95 y 17 julio de 1997 Giloy 130/95).

En efecto, para el TJCE sólo cabe declarar la inadmisión de una petición de decisión formulada por un órgano jurisdiccional nacional en los supuestos en los que, o bien resulte que el procedimiento del artículo 234 ha sido desviado de su finalidad y se utiliza en realidad para hacer que este Tribunal de Justicia se pronuncie mediante un litigio artificial, o bien sea evidente que la disposición de Derecho comunitario sometida a la interpretación de este Tribunal de Justicia no puede aplicarse, ni directa ni indirectamente, a los hechos del procedimiento principal.

En este sentido, el Tribunal de Justicia ha declarado en repetidas ocasiones su competencia para pronunciarse sobre cuestiones prejudiciales relativas a disposiciones comunitarias en situaciones en las que los hechos del procedimiento principal se situaban fuera del ámbito de aplicación del Derecho comunitario.

Así, el TJCE ha considerado que es competente para interpretar el Derecho comunitario cuando éste no regula directamente la situación controvertida y, sin embargo, el legislador nacional ha decidido, al adaptar el Derecho nacional a las disposiciones de una Directiva, dispensar el mismo trato a situaciones puramente internas y a las que regula la Directiva, de forma que ha ajustado su legislación interna al Derecho comunitario.

Es pues más que evidente que el Legislador nacional al regular el IGIC ha ajustado dicha normativa a la LIVA y por ende a la Sexta Directiva.

En efecto, cuando una normativa nacional se atiene, para resolver una

situación interna, a las soluciones aplicadas en Derecho comunitario con objeto, especialmente, de evitar la aparición de discriminaciones de nacionales propios o de eventuales distorsiones de la competencia, existe, a juicio del TJCE, un interés comunitario manifiesto en que, con el fin de evitar futuras divergencias de interpretación, las disposiciones o los conceptos tomados del Derecho comunitario reciban una interpretación uniforme, cualesquiera que sean las condiciones en que tengan que aplicarse (STJCE de 17 de julio de 1997, asunto Leur-Bloem C-28/95).

En definitiva de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea se desprende que el Tribunal puede conocer de las cuestiones prejudiciales planteadas por los órganos nacionales competentes en relación con determinados preceptos del IGIC y ello porque el legislador nacional al regular el IGIC decidió dispensar el mismo trato, salvo determinadas cuestiones diferenciales, a los sujetos establecidos en Canarias que a los establecidos en Europa y resto de España.

De este modo, en aquellos supuestos en los que un Tribunal u órgano administrativo facultado entienda que para resolver una determinada controversia jurídica en relación con el IGIC es conveniente acudir al TJCE para que, vía cuestión prejudicial, aclare una posible interpretación de la norma interna, a través de la interpretación del concepto jurídico recogido en la Sexta Directiva, lo podrá hacer.

Ahora bien, hemos de aclarar que una cosa es acudir al TJCE para que interprete un concepto jurídico regulado en la Directiva y copiado o transpuesto al ordenamiento interno, en esta caso a la Ley del IGIC, y otra distinta es que la Sexta Directiva pueda servir de parámetro para determinar el posible cumplimiento o incumplimiento del Legislador nacional al regular el IGIC, es decir, si bien sería posible una cuestión prejudicial para interpretar un precepto, no así una cuestión prejudicial para determinar la validez del precepto nacional.

En efecto, una cosa es acudir al TJCE para que interprete el sentido de un determinado concepto utilizado en la norma de IGIC, y que es idéntico al utilizado en la Sexta Directiva, y otra muy distinta el que la Sexta Directiva pueda servir de parámetro de validez, esto es, de canon de validez de una norma interna que escapa del ámbito de aplicación de la Directiva.

En definitiva, el planteamiento de una cuestión prejudicial al TJCE con el fin determinar la validez de un precepto de la Ley reguladora del IGIC por contradicción con la Sexta Directiva, no siendo dicha Directiva directamente aplicable al archipiélago canario, debe dar lugar —y entendemos que así lo hará el TJCE— a su inadmisión, pues es evidente que la disposición de Derecho comunitario sometida a la interpretación del Tribunal

de Justicia no puede aplicarse, ni directa ni indirectamente, a los hechos del procedimiento principal.

No obstante, hemos igualmente de aclarar que una cosa es que la Sexta Directiva no pueda servir como criterio directo para determinar el cumplimiento o incumplimiento del Legislador nacional al regular el IGIC, es decir, como canon de validez del IGIC, y otra distinta que la jurisprudencia comunitaria y la condena por incumplimiento del Estado español en relación con el IVA no puedan dar lugar, correlativamente, a la inconstitucionalidad de la norma del IGIC por infracción de los principios constitucionales imperantes en el ordenamiento jurídico español.

B) LA VIABILIDAD DE PLANTEAR Y DE QUE PROSPERE UNA CUESTIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD

Distinta suerte deberá correr el que el Tribunal de Justicia de Canarias plantee una cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional para que declare la inconstitucionalidad del precepto de la Ley del IGIC cuestionado, y ello porque, tal y como vamos a argumentar, la incompatibilidad de la normativa del IVA con la Sexta Directiva, y su consecuente desaparición del ordenamiento jurídico, va a dar lugar a la inconstitucionalidad sobrevenida de aquellos preceptos del IGIC que sean idénticos a los del IVA.

En efecto, con carácter general la Jurisprudencia Comunitaria que declara la contradicción de la Ley del IVA con la Sexta Directiva y, en consecuencia, el incumplimiento del Estado español, impone la obligación tanto a los órganos jurisdiccionales como a los órganos administrativos de inaplicar el régimen incompatible con la Directiva e, igualmente, obliga al Estado, en virtud de la eficacia retroactiva de las Sentencias del TJCE, a adoptar todas las medidas necesarias tendentes a garantizar la plena eficacia del Derecho Comunitario.

Es por ello que, en virtud de los efectos de la sentencias del TJCE, los sujetos pasivos del IVA tendrán derecho a solicitar la rectificación de sus autoliquidaciones y, en consecuencia, a la devolución de los ingresos indebidamente realizados. Igualmente las autoridades administrativas no podrán girar liquidaciones tributarias en aplicación de la norma declarada contraria a Derecho Comunitario estando, finalmente el legislador estatal obligado a modificar la normativa IVA adecuándola a la Sexta Directiva en los términos expresados por el TJCE.

El problema que se plantea, si no tuviera efectos la jurisprudencia comunitaria en relación con el IGIC, es que dado que Canarias no está dentro del territorio de aplicación del IVA —no siendo de aplicación directa, por tanto, ni la Sexta Directiva ni la jurisprudencia que recaiga sobre misma— los sujetos pasivos del IGIC no tendrán derecho a solicitar la rectificación de sus autoliquidaciones y, en consecuencia, a la devolución de los ingresos indebidamente realizados.

Del mismo modo los órganos de la inspección de la Comunidad Canaria —incluso en el supuesto en que se derogue la norma de IGIC para adecuarla a la normativa del IVA— podrán girar liquidaciones tributarias partiendo de la norma reguladora del IGIC idéntica, por otro lado, a la norma IVA considerada contraria a Derecho Comunitario[6]. Finalmente el Legislador estatal no vendrá obligado a modificar la norma reguladora del IGIC y, todo ello, aun cuando la normativa reguladora del IVA y del IGIC pudieran ser idénticas.

En definitiva como consecuencia de la Sentencia Comunitaria se va a producir una desigualdad manifiesta entre dos sujetos que, antes de la misma, se encontraban en un plano de igualdad, por un lado los sujetos pasivos del IVA y, por otro, los sujetos pasivos del IGIC.

En este sentido, cuando las Cortes Generales, órgano legislativo competente para regular tanto el IGIC como el IVA, dan un mismo tratamiento o idéntica regulación a un determinado supuesto de hecho en las normas del IVA y del IGIC lo que pretenden, precisamente, es que no se produzca una desigualdad entre los sujetos pasivos de ambos impuestos. De hecho, salvo en los aspectos que por mandato de la Constitución y del Estatuto de Autonomía de Canarias obligan a un trato desigual favorable al territorio canario —y que se concreta en líneas generales en la franquicia al consumo y en unos tipos impositivos inferiores—, el resto de los preceptos del IGIC son siempre idénticos a los preceptos del IVA, pues no hay razón alguna que justifique una diferenciación.

En definitiva, cuando el legislador estatal da una misma regulación a la normativa del IGIC y a la normativa del IVA tiene como finalidad la salvaguarda del principio de igualdad tributaria que, en estos casos, sirve de guía teleológica a la hora de regular ambos impuestos, es decir, si el IGIC grava un determinado supuesto de hecho es porque el IVA grava ese mismo supuesto y si el IVA declara exento un determinado supuesto, con el fin de salvaguardar el principio de igualdad tributaria, el legislador estatal al regular el IGIC declarará exento el mismo supuesto.

Es por ello que en los casos en los que una Sentencia del TJCE declare que un precepto de la Ley del IVA es contrario a Derecho Comunitario, es evidente que dicha declaración va a producir efectos en relación con el IGIC y ello porque si el principio que presidía la relación entre IVA e IGIC era y es el principio de igualdad, cualquier cambio

[6] En efecto no solo sería posible sino, además, obligatorio para la Administración Canaria que, en el caso de que se modificara la Ley 20/1991, con el fin de adecuarla a la normativa IVA en el sentido indicado por la Jurisprudencia Comunitaria, con posterioridad a la modificación se sigan realizando inspecciones tributarias, con la consiguiente regularización, a aquellos sujetos pasivos que en los cuatro ejercicios anteriores hubieran aplicado erróneamente la norma del IGIC modificada.

que altere dicho equilibrio deberá ser restablecido y ello en aras del principio de igualdad tributaria.

En nuestro caso el incumplimiento del Derecho Comunitario por parte de la normativa del IVA da lugar a la inconstitucionalidad sobrevenida de la Ley del IGIC y a la nulidad de pleno derecho por infracción del principio de igualdad de todos aquellos actos que impidan situar al "sujeto pasivo canario" en situación de igualdad con el sujeto pasivo del IVA.

De este modo si bien antes de la Sentencia del TJCE la norma del IGIC era constitucional, tras el pronunciamiento que modifica la norma y las consecuencias jurídicas de la Ley del IVA, la norma del IGIC deviene inconstitucional, pues se ha producido un cambio en el canon de validez que sirve de enjuiciamiento de la misma y que, no es otro, que el principio de igualdad tributaria.

En este sentido, el Tribunal de Justicia deberá plantear una cuestión de inconstitucionalidad, pues con la misma se pretende una forma de colaboración entre la justicia ordinaria y la justicia constitucional, en la depuración de aquellas leyes que puedan ser contrarias a la Constitución y que el juez por sí mismo no puede dejar de aplicar, porque está sujeto a la ley. Sin embargo, también está sujeto a la Constitución, y en este sentido, hay ocasiones en que la ley y la Constitución pueden entrar en contradicción, sin que el juez esté facultado para optar directamente por el texto constitucional obviando la aplicación de la Ley. Mediante la cuestión de inconstitucionalidad, el ordenamiento reactualiza de manera permanente el texto constitucional adaptándolo al derecho vivo.

En efecto, tal y como afirma JIMÉNEZ CAMPO, J., en la actualidad "se relativiza, en fin, la estabilidad misma del canon de enjuiciamiento constitucional de la ley, tanto por la introducción en ese canon de apreciaciones sobre la cambiante valoración cultural de los imperativos constitucionales como en virtud, también, del ensanchamiento, y consiguiente merma de rigidez, del propio concepto de Constitución. (…) La noción de inconstitucionalidad sobrevenida tiene así que ensancharse, más allá de su anclaje en el enjuiciamiento de la ley preconstitucional, en ordenamientos en los que, como en el nuestro, conservan aún fuerte arraigo imágenes asociadas a aquellos dogmas y tópicos, que resultan, de este modo, ponderados. Sólo una noción como esta puede, en tal contexto, dar cuenta del alcance sobre la ley de un vicio de validez apreciable tras la modificación normativa de su canon o luego de la constatación, en otra hipótesis, del cambio de percepción comunitaria del ajuste que serie debido entre los intereses o valores comprometidos por la ley"[7].

[7] Cfr., J. Jiménez Campo, en "Que hacer con la Ley inconstitucional", *La sentencia sobre la Constitucionalidad de la Ley*, Tribunal Constitucional y CEC, Madrid, 1997, p. 20.

En este sentido es constante la jurisprudencia constitucional según la cual el juicio sobre la ley se ha de emprender a partir de sus condiciones actuales, no originarias, de validez. Así se expresa el Tribunal Constitucional en su Sentencia 87/1985 al indicar que "En el recurso abstracto no se fiscaliza si el legislador se atuvo o no, en el momento de legislar, a los límites que sobre él pesaban, sino, más bien, si su producto normativo se atempera, en el momento del examen jurisdiccional, a tales límites y condiciones".

Precisamente la relativización de la estabilidad del canon de enjuiciamiento constitucional de las disposiciones legales facilita la inconstitucionalidad de la ley, así, "las alteraciones de dicho canon cabe que sean normativas o interpretativas. Aparte de por los cambios que experimente, las primeras se originan en nuestro ordenamiento al modificarse las normas paramétricas reflejas, esto es, aquellas normas infraconstitucionales que por cuenta de la Constitución condicionan positiva y negativamente la validez de otras"[8].

En nuestro caso un cambio de la normativa IVA supone o da lugar a un cambio del canon de validez de la norma del IGIC y que se concreta en el derecho fundamental a la igualdad ante la ley.

Es por ello que el enjuiciamiento de la validez de las Leyes debe realizarse desde un punto de vista dinámico y no estático —esto es, a lo largo de toda su vigencia y no, exclusivamente, en el momento de su entrada en vigor— exigiéndose, en consecuencia, que la adecuación de una determinada norma a la realidad constitucional lo sea de manera permanente pues de otro modo los intereses públicos y privados que dan lugar a determinadas regulaciones quedarían totalmente desatendidos[9].

La no declaración de inconstitucionalidad daría lugar a una injustificable desigualdad de trato entre los sujetos pasivos del IVA y del IGIC, contraria a los mandatos constitucionales pues no es constitucionalmente admisible que ante el mismo supuesto de hecho normativo un sujeto tenga derecho a la devolución de ingresos indebidos y otro, el sometido al IGIC, no.

En este sentido, el Tribunal Constitucional ha elaborado, a través de numerosas Sentencias, una matizada doctrina en torno al principio de igualdad ante la ley cuyos rasgos esenciales pue-

[8] Cfr., R. Punset Blanco, "Canon, carácter vinculante, contenido y efectos de los pronunciamientos sobre la constitucionalidad de la leyes", *La sentencia sobre la Constitucionalidad de la Ley*, Tribunal Constitucional y CEC, Madrid, 1997, p. 82.

[9] En un sentido análogo, aunque referido a la invalidez sobrevenida de los actos administrativos, se expresa T. Cano Campos, en *La invalidez sobrevenida de los actos administrativos*, Civitas, Madrid, 2.004, p. 27, para quien "*El principio de legalidad también puede —y debe— operar de forma dinámica exigiendo en ocasiones que la actuación administrativa se adecue de forma permanente al ordenamiento (que puede haber variado desde que el acto se dictó), pues de lo contrario los intereses públicos y privados que subyacen en numerosas relaciones jurídicas quedan totalmente desatendidos*".

den resumirse como sigue: a) no toda desigualdad de trato en la ley supone una infracción del art. 14 de la Constitución, sino que dicha infracción la produce sólo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carece de una justificación objetiva y razonable; b) el principio de igualdad exige que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional; c) el principio de igualdad no prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato, sino sólo aquellas desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables de acuerdo con criterios o juicios de valor generalmente aceptados; d) por último, para que la diferenciación resulte constitucionalmente lícita no basta con que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es indispensable además que las consecuencias jurídicas que resultan de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad en sede constitucional, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos[10].

En este sentido, y tal como expresa la Sentencia Tribunal Constitucional 96/2002, de 25 abril, dado que el juicio de igualdad es de carácter relacional requiere como presupuestos obligados, de un lado, que, como consecuencia de la medida normativa cuestionada, se haya introducido directa o indirectamente una diferencia de trato entre grupos o categorías de personas (STC 181/2000, de 29 de junio, F. 10) y, de otro, que las situaciones subjetivas que quieran traerse a la comparación sean, efectivamente, homogéneas o equiparables, es decir, que el término de comparación no resulte arbitrario o caprichoso.

Pues bien, es evidente que la norma del IVA y la norma del IGIC regulan no sólo la misma situación sino que, además, y tal y como hemos podido comprobar, ambas normas establecen idéntico supuesto de hecho. En definitiva el mismo supuesto de hecho va a comportar una consecuencia jurídica diversa. Ahora bien ¿es dicha diferencia de trato razonable o puede ser considerada artificiosa e injustificada?

Es sabido que las peculiaridades del archipiélago canario, tales como la lejanía, la insularidad, el fraccionamiento del territorio y la escasez de recursos han dado lugar a que por mandato de la Constitución española y del Estatuto de Autonomía de Canarias, la legislación tributaria haya reconocido un trato desigual

[10] Vid., el FJ 9 de la Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990 de 26 de abril.

favorable al territorio canario, trato desigual que, en líneas generales y por lo que respecta al IGIC, se ha concretado en la franquicia al consumo y en unos tipos impositivos inferiores, no existiendo razones, por el contrario, para que el resto de la normativa del IGIC sea distinta a la del IVA. En consecuencia solo las diferencias estructurales antedichas justifican un trato desigual, el resto de la regulación, por el contrario requiere un trato idéntico pues no existe justificación que imponga la diferencia.

En efecto, lo que no le es dable ni al legislador ni al aplicador del Derecho— desde el punto de vista de la igualdad como garantía básica del sistema tributario— es localizar o aplicar en una parte del territorio nacional, y para un sector o grupo de sujetos, una diferente consecuencia jurídica que implique una mayor carga tributaria que en el resto, sin una justificación plausible que haga prevalecer la quiebra del principio de igualdad tributaria y lo que está claro es que, en este caso, la localización del hecho imponible no es un criterio razonable que imponga la diferencia.

Igualmente no puede justificar la diferencia de trato el que nos encontremos ante dos normas o sistemas jurídicos diferenciados pues tal y como ha declarado el Tribunal Constitucional si bien las diferencias de trato que se producen por aplicación de regímenes jurídicos distintos encuentran justificación, en el distinto ámbito objetivo y subjetivo que cada uno de ellos regulan (STC 137/1987) y, por tanto, también, en principio, la pertenencia a órdenes normativos distintos constituyen, causa justificativa de la diferencia de trato. Sin embargo, esta doctrina no puede aplicarse de manera automática y sin más reflexión a todos los supuestos de confluencia o concurrencia de regímenes jurídicos distintos, pues ello sería tanto como dejar al arbitrio del legislador la eficacia del principio de igualdad cuya aplicación podría verse excluida por el simple procedimiento de crear sistemas legales diferentes que actuarían como justificación de tratamientos diferentes, aunque no concurriesen razones sustantivas que legitimaran su diferencia.

Por consiguiente, en tales supuestos debe irse más allá del dato puramente formal de la diversidad de ordenamientos jurídicos y comprobar si, efectivamente y desde una perspectiva material, esa diversidad responde a diferencias reales que, por ser objetivas razonables y congruentes, constituyan suficiente justificación del tratamiento desigual. (Sentencia Tribunal Constitucional núm. 39/1992, de 30 marzo).

En definitiva, la razón por la cual el legislador establece, en determinados preceptos, la misma regulación en el IVA y en el IGIC no es otra que la realización del principio de igualdad tributaria. En este sentido cuando una Sentencia Comunitaria anula un precepto de la Ley de IVA, idéntico a otro del IGIC, se produce una desigualdad de trato material sobrevenida no querida por la Consti-

tución, infracción sobrevenida del principio de igualdad tributaria que supone un cambio en el canon de validez de la Ley del IGIC que, de este modo, deviene inconstitucional, pues la adecuación al principio de igualdad tributaria de la normativa del IGIC ha de ser a lo largo de toda su vigencia y no, exclusivamente, en el momento de su entrada en vigor.

III. CONCLUSIONES

1. Una Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas que declara la incompatibilidad entre la normativa nacional y una Directiva comunitaria no puede justificar la inaplicación de una Ley en un territorio en el cual la Directiva no despliega sus efectos. Por el contrario si el órgano jurisdiccional considera que dicha norma es contraria a la Constitución deberá plantear una cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional.

2. El planteamiento de una cuestión prejudicial al TJCE con el fin determinar la validez de un precepto de la Ley reguladora del IGIC por contradicción con la Sexta Directiva, no siendo dicha Directiva directamente aplicable al archipiélago canario, debe dar lugar —y entendemos que así lo hará el TJCE— a su inadmisión, pues es evidente que la disposición de Derecho comunitario sometida a la interpretación del Tribunal de Justicia no puede aplicarse, ni directa ni indirectamente, a los hechos del procedimiento principal.

En efecto, una cosa es acudir al TJCE para que interprete el sentido de un determinado concepto utilizado en la norma de IGIC, y que es idéntico al utilizado en la Sexta Directiva, y otra muy distinta el que la Sexta Directiva pueda servir de parámetro de validez, esto es, de canon de validez de una norma interna que escapa del ámbito de aplicación de la Directiva.

En definitiva, si bien sería posible plantear cuestión prejudicial para interpretar un precepto del IGIC en relación con la Sexta Directiva, no sería posible, sin embargo, plantear una cuestión prejudicial para determinar la validez de un precepto de la Ley del IGIC por su posible contradicción con la Sexta Directiva.

3. La incompatibilidad de la normativa del IVA con la Sexta Directiva, y su consecuente desaparición del ordenamiento jurídico, va a dar lugar a la inconstitucionalidad sobrevenida de aquellos preceptos del IGIC que sean idénticos a los del IVA.

En efecto, como consecuencia de la Sentencia Comunitaria se va a producir una desigualdad manifiesta entre dos sujetos que, antes de la misma, se encontraban en un plano de igualdad, por un lado los sujetos pasivos del IVA y, por otro, los sujetos pasivos del IGIC.

En este sentido cuando una Sentencia Comunitaria anula un precepto de la Ley de IVA, idéntico a otro del IGIC, se produce una desigualdad de

trato material sobrevenida no querida por la Constitución, infracción sobrevenida del principio de igualdad tributaria que supone un cambio en el canon de validez de la Ley del IGIC que, de este modo, deviene inconstitucional, pues la adecuación al principio de igualdad tributaria de la normativa del IGIC ha de ser a lo largo de toda su vigencia y no, exclusivamente, en el momento de su entrada en vigor.

ANEXO

Fundamentos de Derecho de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias (Sala de lo Contencioso-Administrativo de Las Palmas de Gran Canaria), de 12 de enero de 2006

Ponente: Iltmo. Sr. Magistrado D. Francisco José Gómez Cáceres

PRIMERO.- Resumidamente expuestos los hechos que configuran el presente litigio, cumple ahora dar respuesta a la fundamental cuestión planteada, consistente en determinar si la vinculación existente entre la actora y la arrendataria del local comercial en que se materializó la inversión en cuestión (vinculación admitida por la recurrente), impide, o no, la aplicación del beneficio fiscal discutido. Es decir, si reducción de la base imponible del I.S. realizada por la actora se ajusta, o no, a las previsiones del artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

SEGUNDO.- La referida Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, recoge dentro del Capítulo II del Título IV como medidas complementarias de promoción del desarrollo económico y social de Canarias, las consiguientes medidas fiscales en los artículos 24 al 27, ambos inclusive. El artículo 27 con el título de "Reserva para inversiones en Canarias" dispone en su número 1 que "Las sociedades y demás entidades jurídicas sujetas al Impuesto sobre Sociedades tendrán derecho a la reducción en la base imponible de este impuesto de las cantidades que, con relación a sus establecimientos situados en Canarias, destinen de sus beneficios a la reserva para inversiones de acuerdo con lo dispuesto en el presente artículo".

En su número 5, último párrafo, establece que " Los sujetos pasivos que se dediquen, a través de una explotación económica, al arrendamiento o cesión a terceros para su uso de activos fijos podrán disfrutar del régimen de la reserva para inversiones, siempre que no exista vinculación, directa o indirecta, con los arrendatarios o cesionarios de dichos bienes ni se trate de operaciones de arrendamiento financiero.".

La claridad de la dicción legal no deja lugar a conjeturas: la vinculación con el arrendatario del bien en que se materializó la inversión impide disfrutar del régimen de la reserva para inversiones.

Y frente a tan contundente mandato legal no cabe oponer argumentos tales como la necesidad de tener en cuenta la finalidad de la norma, ya no sólo porque el primer criterio hermenéutico de los

contemplados en el artículo 3.1 del Código Civil es el literal -"las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras"-, y con este criterio -en este caso- sobran los demás, sino también porque es seguro que el legislador sí ha pensado en los efectos de la norma y, por tanto, en los fines de la misma, por cuanto apreciamos que ha establecido en esta materia una suerte de presunción iuris et de iure de que en los supuestos de entidades vinculadas se puede estar produciendo en realidad una transferencia de beneficios, presunción con la que se podrá estar en desacuerdo, pero frente a la que nada se puede hacer.

CUARTO.- En lo concerniente a la pretensión que articula la actora con carácter subsidiario, consistente en que se tenga en cuenta la inversión litigiosa a efectos de aplicar a la misma la deducción por inversiones en Canarias, beneficio en que no rige la prohibición examinada anteriormente, y sobre la que el Tear no se pronunció aduciendo que era una solicitud ajena a su función, forzoso es señalar sobre tal cuestión que aunque no se discutió directamente en vía administrativa la aplicación de esta deducción, la Inspección debió tenerla en cuenta, si se daban las condiciones para aplicar a la actora este beneficio. La tesis contraria implica entronizar el enriquecimiento injusto en el ámbito tributario al socaire de formalidades carentes de sano fundamento.

La administración tributaria debe tener siempre presente, por una parte, la incidencia que tiene el constitucional principio de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos con arreglo al principio de capacidad económica (art. 31.1. CE) en posturas restrictivas como la examinada, así como que una de las manifestaciones del artículo 103 C.E. es el artículo 3 de la Ley 1/98 , de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (texto incorporado hoy a la vigente Ley General Tributaria), que establece que constituyen derechos generales de los contribuyentes, entre otros, el de ser informados y asistidos por la Administración tributaria en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias acerca del contenido y alcance de las mismas.

Como ya dijéramos un día, el mantenimiento a ultranza por los órganos de la Hacienda Pública de posiciones formalista puede dar lugar a situaciones incompatibles con la plena vigencia y efectividad del sistema tributario justo a que se refiere el art. 31.1 de la Constitución.

Por otra parte, el alcance y consecuencias de la llamada naturaleza revisora de la jurisdicción contencioso administrativa y la posibilidad o no de que esta se pronuncie sobre cuestiones no planteadas de manera formal en la vía administrativa debe considerarse bajo los postulados constitucionales derivados del artículo 106 CE y, más concretamente, del derecho a la tutela judicial efectiva. Y si bien tales exigencias no constituyen por si mismas argumento excluyente de dicha nota procedente de la influencia del sistema francés y que ha caracterizado

tradicionalmente, incluso en la jurisprudencia, a nuestra jurisdicción contencioso administrativa, sí sirven para rechazar toda interpretación que suponga un quebrantamiento del principio de interpretación más favorable al mencionado derecho fundamental que consagra el artículo 24 de la Constitución y que, por cierto, tenía un indudable reflejo en la propia Exposición de Motivos de la Ley Jurisdiccional de 1956 cuando señalaba que "la previa existencia de un acto administrativo no significa que se haya querido concebir la jurisdicción contencioso administrativa como una segunda instancia: ante ella, por el contrario, se sigue un auténtico juicio o proceso entre partes, cuya misión es examinar las pretensiones que deduzca la actora por razón de un acto administrativo", continuando con la afirmación de que la jurisdicción contencioso administrativa es, por tanto, revisora en cuanto requiere la existencia previa de un acto de la Administración, pero sin que ello signifique que sea inadmisible aducir en vía contenciosa todo fundamento que no haya sido previamente expuesto ante la Administración (STC 89/92). Por tanto, aun sin una formulación expresa de la cuestión en vía administrativa, ésta no debe tener la condición de nueva en vía jurisdiccional con el efecto excluyente de su conocimiento cuando subyace en la petición o en los datos aportados por el expediente administrativo (STC 15/90). Y este criterio debe prevalecerse en el presente caso, entendiendo que la alegación relativa al diferente beneficio aplicable es un fundamento o motivo de impugnación a la actuación inspectora, y no una cuestión nueva no suscitada en vía administrativa, pues, además, se suscitó ante el TEAR.

QUINTO.- Nos centramos ahora en la sanción impuesta a la actora y comenzamos recordando el consolidado criterio jurisprudencial -vgr. Sentencias del TS de 7 y 26 de julio y de 9 de diciembre de 1997, 18 de julio de 1998, 17 de mayo de 1999, 2 de diciembre de 2000, 7 de abril de 2001 y 3 de junio de 2002 , entre muchas más-, según el cual toda la materia relativa a infracciones tributarias, como inscritas en el ámbito del Derecho administrativo sancionador, ha de resolverse desde la perspectiva de los principios de culpabilidad y tipicidad, con completa proscripción de la imposición de sanciones por el mero resultado, ni antes ni después de la reforma introducida en la Ley General Tributaria por la Ley 10/1985, de 26 de abril , conforme tuvo ocasión de declarar la importante Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril . En definitiva, puede afirmarse, como hizo la propia Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria en su Circular de 29 de febrero de 1988, que la tendencia jurisprudencial ha sido la de "vincular la culpabilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se halle amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables. Especialmente -sigue la Circular- cuando la Ley haya establecido la obligación a cargo de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria, la

culpabilidad del sujeto infractor exige que tales operaciones no estén respondiendo a una interpretación razonable de la norma tributaria, pues si bien esa interpretación puede ser negada por la Administración, su apoyo razonable, sobre todo si va acompañado de una declaración correcta, aleja la posibilidad de considerar la conducta como infracción tributaria, aunque formalmente incida en las descripciones del art. 79 de la misma Ley General Tributaria ", criterio este ratificado por la Secretaría General de Hacienda en su Circular 8/1988, de 22 de julio.

SEXTO.- Sentado lo anterior, la Sala aprecia con claridad que hubo culpabilidad en la conducta de la entidad mercantil recurrente.

Es verdad, como dice la actora, que no es fácil la comprensión de esta materia. Su complejidad notoria unida a sus deficiencias técnicas y a un desarrollo reglamentario que brilla por su ausencia la hace propicia al mantenimiento de posturas divergentes sin merma de la buena fe del contribuyente. Pero este caso, de conformidad con lo razonado más arriba, no tiene nada que ver con eso.

La claridad de la norma no da lugar a considerar que hubo una interpretación razonable de la misma. Ahora bien, el importe de la sanción deberá modificarse en el caso de que se corrija la deuda por el motivo expresado en el fundamento jurídico cuarto.

SEPTIMO.- No se aprecia la concurrencia de ninguno de los motivos contemplados en el artículo 139 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa , a efectos de una particular condena al abono de las costas originadas en el presente procedimiento, debiendo cada parte sufragar las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

En su virtud, en nombre del Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución,

FALLO

1º.- Estimar en parte el recurso contencioso-administrativo interpuesto por "xxx S.L." contra la resolución del TEAR de Canarias de 30 de enero del año 2004.

2º.- Anular la expresada resolución en cuanto no se pronunció acerca de la aplicabilidad en los ejercicios inspeccionados de la deducción por inversiones en Canarias.

3º.- Reconocer el derecho de la actora a que por la Inspección -en el plazo de un mes- se resuelva sobre la aplicabilidad del beneficio referido a los ejercicios inspeccionados. En caso de que procediera, se modificará la deuda tributaria impugnada, cuya validez, por ahora, declaramos.

4º.- Confirmar la sanción impuesta a la recurrente, si bien su cuantía deberá modificarse -para mantener el por-

centaje aplicado- si se produce la corrección de referencia.

5º.- No imponer las costas del recurso.

Así, por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitida en su momento a la oficina de origen, junto con el expediente, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

ANEXO

Fundamentos de Derecho de la Sentencia del Tribunal Constitucional 194/2006, de 19 de junio

Ponente: Iltmo. Sr. Magistrado D. Guillermo Jiménez Sánchez

1. La Sentencia frente a la que se demanda amparo estimó el recurso contencioso-administrativo que el demandado dedujo contra la desestimación de su solicitud de devolución de ingresos indebidos formulada en relación con las cuotas del impuesto general indirecto canario correspondientes a servicios prestado por entidades públicas y privadas en favor de quienes practiquen el deporte o la educación física correspondientes a los ejercicios fiscales que han quedado reseñados en los antecedentes de esta resolución. El órgano judicial tomó en consideración que la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 7 de mayo de 1998 había condenado a España por incumplimiento de la Sexta Directiva sobre armonización fiscal debido a que la exención establecida en el artículo 20.1.13 de la Ley 37/1992, reguladora del IVA, para las cuotas satisfechas por estos servicios se condicionaba en la norma nacional a que las cuotas de entrada o admisión y las cuotas periódicas satisfechas a las entidades que prestan tales servicios no superasen determinadas cuantías, siendo tal limitación contraria a la indicada Directiva. Según la resolución judicial impugnada (cuyo razonamiento se completa con la remisión al contenido de la Sentencia del mismo órgano judicial de 14 de mayo de 2004), pese a que las cuotas cuya devolución se reclamaba en el proceso judicial a quo se referían al impuesto general indirecto canario, la semejanza de este impuesto con el IVA y la identidad entre el artículo 20.1.13 de la Ley 37/1992 que el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas había declarado contrario al Derecho comunitario, y el artículo 10.1.13 de la Ley 20/1991,reguladora del impuesto general indirecto canario, impiden establecer distingos interpretativos, razón por la cual los pagos efectuados por la prestación de los aludidos servicios relacionados con el deporte o la educación física habrían de estar también incondicionalmente exentos del impuesto general indirecto canario y, en consecuencia, resultaba procedente la devolución de las cuotas satisfechas por el indicado concepto.

2. Como ha quedado expuesto en los antecedentes de esta resolución (xxx), recurrente en amparo, entiende que la Sentencia impugnada vulneró su derecho a la tutela judicial efectiva (artículo 24.1 CE) por cuanto el órgano judicial no se ha ajustado al sistema de fuentes vigente al dejar de aplicar una norma con rango de ley por oposición al Derecho comunitario,

concretamente a la Sexta Directiva sobre armonización fiscal, con fundamento en que el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas había declarado que un precepto similar existente en la Ley reguladora del IVA se oponía a la indicada Directiva siendo lo cierto (al entender del demandante de amparo) que, ni la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas afectaba a la Ley reguladora del impuesto general indirecto canario ni, por otra parte, Canarias se encuentra dentro del ámbito de aplicación de la citada Sexta Directiva. En consecuencia afirma que la Sentencia incurre en un exceso de jurisdicción al dejar de aplicar una ley vigente no afectada por la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas sin acomodarse a la obligación legal de plantear, bien la cuestión de inconstitucionalidad, bien la cuestión prejudicial (obligatoria cuando la duda se suscita ante un Tribunal que agota la vía judicial interna). Además mantiene que la Sentencia recurrida es absolutamente irrazonable al no otorgar relevancia a la circunstancia de estar Canarias excluida del ámbito de aplicación de la armonización fiscal llevada a cabo por la reiteradamente aludida Sexta Directiva. Finalmente considera que también cabe apreciar que se ha producido en el caso incongruencia omisiva al no haber dado respuesta el órgano judicial, ni a su alegación sobre la firmeza de las autoliquidaciones cuya devolución se solicitó a la Administración y se denegó por ésta, ni tampoco a la realizada respecto de la necesidad del previo reconocimiento del carácter social del establecimiento que pretende acogerse a la exención.

El Ministerio público apoya la demanda de amparo al entender que se ha realizado una auténtica inaplicación de una norma de rango legal posterior a la Constitución, lo que, de acuerdo con la doctrina sentada en la STC 173/2002, de 24 de octubre, vulnera el derecho a la tutela judicial efectiva. Como forma de restablecimiento del derecho fundamental vulnerado interesa la anulación de la Sentencia recurrida para que el órgano judicial dicte otra respetuosa con el derecho fundamental invocado.

Por su parte el demandado, además de proponer determinadas objeciones procesales a las que luego haremos mención, sostiene que en la Sentencia impugnada no se deja de aplicar la Ley reguladora del impuesto general indirecto canario, sino que el órgano judicial interpretó en el caso concreto que, debido a la semejanza existente entre el indicado impuesto y el IVA, el legislador ha establecido regulaciones homogéneas, razón por la cual la eliminación, merced a la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de constante referencia, de los límites exigidos para la aplicación de la exención en el IVA debería conducir también a su eliminación en el impuesto general indirecto canario para el mismo hecho imponible regulado de modo homogéneo.

3. El orden lógico de estudio de las cuestiones suscitadas en el presente

recurso de amparo exige comenzar por el de los dos óbices procesales opuestos por el demandado.

En primer término ha de rechazarse la falta de representación del recurrente que el demandado pretende derivar de la circunstancia de que la certificación de que la Letrada que firma la demanda de amparo desempeña sus funciones en el Servicio Jurídico (…) fue expedida el 18 de marzo de 1997 por funcionario que ahora sirve otro destino, pues la certificación aludida no está sometida a plazo de caducidad y se acompaña de la correspondiente resolución administrativa autorizando indistintamente a los Letrados del Servicio Jurídico para interponer el presente recurso de amparo.

Y no mejor suerte ha de correr la denuncia de que en la notificación de la Sentencia impugnada que se efectúa a la Letrada del Servicio Jurídico (…) no consta la firma del Secretario judicial y, además, la firma de quien recibe la notificación no coincide con la de la Letrada que ahora firma la demanda de amparo y entonces llevó la dirección técnica del proceso del que esta demanda de amparo trae causa. Tales defectos, según afirma el demandado, le han impedido determinar si el recurso de amparo fue o no formulado dentro del plazo de veinte días legalmente previsto. Pues bien, esta objeción reviste un carácter pura y simplemente formal, toda vez que no se alega que el demandante de amparo tuviese conocimiento de la Sentencia impugnada con anterioridad a la fecha de la notificación que constituye el dies a quo (17 de septiembre de 2004) del cómputo del plazo de veinte días (hábiles) dentro de los cuales se formuló la demanda de amparo (18 de octubre de 2004).

4. Para efectuar el enjuiciamiento de la cuestión central planteada por el recurso de amparo de (…) hemos de partir de que tanto la resolución judicial como la totalidad de las partes de este proceso constitucional admiten que la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 7 de mayo de 1998 declaró contrario al Derecho comunitario un precepto de la Ley reguladora del IVA literalmente idéntico al contenido en la Ley reguladora del impuesto general indirecto canario que fue dejado de aplicar por el órgano judicial, pero que la declaración efectuada por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas no afectó a dicho último precepto. En consecuencia éste (el artículo 10.1.13 de la Ley 20/1991) era una disposición legal vigente y no afectada por la declaración del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, de modo que el órgano judicial no podía dejar de aplicarla sin plantear, o bien cuestión de inconstitucionalidad, si entendía contraria al principio de igualdad la diferencia de trato que respecto de la aplicación del impuesto general indirecto canario y el IVA había ocasionado la anulación de los límites a la exención en el ámbito del último de los indicados tributos, o bien cuestión prejudicial, si estimaba que la regulación establecida en el impuesto general indirecto canario sobre el extremo que a los efectos del caso inte-

resan era contraria al Derecho comunitario, pues, conforme al artículo 234 del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea, «cuando se plantee una cuestión de este tipo en un asunto pendiente ante un órgano jurisdiccional nacional, cuyas decisiones no sean susceptibles de ulterior recurso judicial de Derecho interno, dicho órgano estará obligado a someter la cuestión al Tribunal de Justicia».

La relevancia constitucional del tema apuntado reside en que (conforme a la doctrina establecida en la STC 58/2004, de 19 de abril, FJ 14) la preterición del sistema de fuentes sobre el control de normas implica la vulneración del derecho al proceso debido y genera auténtica indefensión.

Y en relación con ello hay, ante todo, que recordar que, en cuanto al papel que corresponde a este Tribunal al fiscalizar si el Juez ordinario se ajustó o no al sistema legalmente previsto para el control de las leyes, hemos ya afirmado en el fundamento jurídico 11 de la citada STC 58/2004 que no nos corresponde resolver si existía o no la pretendida contradicción entre la normativa interna y el Derecho comunitario que justificase la inaplicación de aquélla en beneficio de ésta, sino, única y exclusivamente, si el Juez español ha adoptado su decisión inaplicativa dentro de su jurisdicción, esto es, en el proceso debido y con todas las garantías [artículo 24.2 CE; en sentido idéntico, pero con relación al principio de igualdad, STC 64/1991, de 22 de marzo, FJ 4 a)].

5. La necesidad del planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad resulta incondicionada en relación con las normas legales posteriores a la Constitución si no parece posible mantener una interpretación de ellas que acomode su sentido y aplicación a la Norma Suprema. No resulta pertinente extenderse más en ello, por cuanto el órgano judicial no ha fundado la parcial inaplicación del precepto legal (en cuanto que condiciona el disfrute de la exención a la cuantía de las cuotas de entrada o admisión y de las periódicas) en la vulneración del principio de igualdad, sino que, dado el paralelismo existente entre el artículo 20.1.13 de la Ley 37/1992, del IVA, y el artículo 10.1.13 de la Ley 20/1991, reguladora del impuesto general indirecto canario, extendió a éste último precepto la declaración efectuada por la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas respecto del primero.

Por otra parte (siempre que concurran los presupuestos fijados al efecto por el propio Derecho comunitario, cuya concurrencia corresponde apreciar a los Jueces y Tribunales de la jurisdicción ordinaria), el planteamiento de la cuestión prejudicial para dejar de aplicar una norma legal vigente por su contradicción con el Derecho comunitario resulta imprescindible para el respeto al sistema de fuentes establecido como garantía inherente al principio de legalidad, al que están sometidas las actuaciones de la Administración (artículo 103 CE) y de los Tribunales (artículo 117.1 CE). Es más, en la medida en que la actuación de los

Tribunales de Justicia no encuentra otro límite normativo que el constituido por las normas de rango legal, la sujeción y el respeto a este límite configuran la frontera de la competencia judicial en la cual el Juez encuentra su legitimidad democrática.

La cuestión de si, al dejar de aplicar el artículo 10.1.13 de la Ley 20/1991, reguladora del impuesto general indirecto canario, en cuanto condicionaba la aplicación de la exención a la cuantía de las cuotas de entrada o periódicas satisfechas a las entidades de constante referencia, se vulneró o no el sistema de fuentes relativo al control de normas ha de recibir en el caso sometido a nuestro enjuiciamiento una respuesta afirmativa. En efecto, resulta patente que una Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas que declara la incompatibilidad entre la normativa nacional y una Directiva comunitaria no puede justificar la inaplicación de una Ley en un territorio en el cual la Directiva no despliega sus efectos [la inaplicabilidad en el territorio ultra periférico de Canarias de la Sexta Directiva sobre armonización fiscal se encuentra recogida en el artículo 4.º 1 del Reglamento (CEE) núm. 1911/1991, del Consejo, de 26 de junio de 1991, relativo a la aplicación de las disposiciones del Derecho comunitario en las Islas Canarias; tal exclusión se contiene también en el artículo 3.º de la Directiva, conforme al cual «no tendrán la consideración de interior del país, los territorios nacionales siguientes: [...] Islas Canarias»]. Es más, esta afirmación, que sin duda puede realizarse incluso tratándose de la aplicación de la misma Ley en un territorio al que no alcanza la eficacia jurídica de la Directiva, resulta si cabe aún más incontrovertible cuando estamos en presencia de una Ley distinta a la declarada contraria al Derecho comunitario. Que su contenido material sea idéntico no supone sino el ejercicio de la libertad de configuración del legislador que, incluso cuando opera con un margen de actuación distinto, puede optar por introducir allí donde tiene tal margen (Canarias) la misma regulación que donde no lo tiene (territorio peninsular). Es cierto que, como consecuencia de la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 7 de mayo de 1998, el legislador, mediante la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social, acomodó la regulación del IVA al Derecho comunitario, suprimiendo todo límite para el disfrute de la exención que procediese de la cuantía de las cuotas de entrada o periódicas (artículo 7.º de la citada Ley 50/1998), y que además optó por modificar en idéntico sentido la regulación de la misma exención en el impuesto general indirecto canario, manteniendo así la homogeneidad normativa existente hasta la declaración de disconformidad con el Derecho comunitario que la citada Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comu-

nidades Europeas incorpora. Ahora bien, la constatación de que el legislador ha establecido una regulación homogénea de la misma exención en ambos tributos (IVA e impuesto general indirecto canario) no autoriza al órgano judicial para dejar de aplicar un precepto legal vigente sin acudir a los instrumentos que el Ordenamiento jurídico arbitra para el control de su acomodación a la Constitución o al Derecho comunitario.

6. El restablecimiento del derecho fundamental vulnerado requiere la anulación de la Sentencia impugnada para que el órgano judicial dicte otra respetuosa con él.

FALLO

En atención a todo lo expuesto, el Tribunal Constitucional, POR LA AUTORIDAD QUE LE CONFIERE LA CONSTITUCION DE LA NACION ESPAÑOLA,

Ha decidido

Otorgar el amparo solicitado por (...) y, en consecuencia:

1.º Declarar vulnerado el derecho a la tutela judicial efectiva sin indefensión y a un proceso con todas las garantías (artículo 24, apartados 1 y 2, CE) del demandante.

2.º Restablecerlo en la integridad de su derecho y, a tal fin, anular la Sentencia de 25 de junio de 2004, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, con sede en Las Palmas, en el recurso núm. 1568/99, retrotrayendo las actuaciones al momento procesal oportuno para que dicho órgano judicial pronuncie nueva resolución respetuosa con el derecho fundamental vulnerado.

Publíquese esta Sentencia en el «Boletín Oficial del Estado».

Dada en Madrid, a diecinueve de junio de dos mil seis. Guillermo Jiménez Sánchez. Vicente Conde Martín de Hijas. Elisa Pérez Vera. Eugeni Gay Montalvo. Ramón Rodríguez Arribas. Pascual Sala Sánchez. Firmado y rubricado.