EL TEXTO REFUNDIDO DE 2025 Y LA NUEVA ARQUITECTURA NORMATIVA DEL IGIC

Sistematización necesaria y complejidad interpretativa

JUAN ROMERO PI

Doctor en Derecho. Abogado

SUMARIO

I. Planteamiento de la refundición como avance y como problema.
II. La Ley 20/1991 como norma matriz del IGIC.
III. El Texto Refundido como norma de sistematización.
IV. La arquitectura normativa dual y su articulación.
V. La paradoja de ordenar añadiendo una nueva complejidad interpretativa.
VI. Trazabilidad y correspondencias normativas.
VII. El AIEM dentro de la nueva sistemática.
VIII. La refundición sectorial y la sistematización pendiente del REF.
IX. Consecuencias para la doctrina y la práctica administrativa.
X. Conclusiones.
Notas y referencias · Anexo I Distribución funcional y método de aplicación · Anexo II Correspondencias de las normas autonómicas refundidas.

Resumen:

El Decreto Legislativo 1/2025 ordena la legislación autonómica sobre IGIC y AIEM, pero no sustituye la estructura del impuesto contenida en la Ley 20/1991 ni constituye una refundición general del Régimen Económico y Fiscal de Canarias. El estudio sostiene que su aportación no se agota en la concentración de disposiciones: al reubicar preceptos, depurar su literalidad e integrar doctrina administrativa, la refundición modifica las condiciones de interpretación del Derecho. La mejora de la seguridad de localización debe distinguirse de la seguridad de interpretación. Esta última exige reconstruir la procedencia de las reglas, controlar el alcance de los ajustes y articular las fuentes estatales y autonómicas. Desde esa tesis se examinan la tabla oficial de correspondencias, la técnica de cita, la continuidad de la doctrina administrativa y la sistematización pendiente del REF. Los anexos recogen los instrumentos comparativos que permiten trasladar el argumento doctrinal a la práctica.

Palabras clave: IGIC; AIEM; texto refundido; delegación legislativa; seguridad jurídica; interpretación tributaria; trazabilidad normativa; REF.

I. PLANTEAMIENTO DE LA REFUNDICIÓN COMO AVANCE Y COMO PROBLEMA

La aprobación del Decreto Legislativo 1/2025, de 13 de octubre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las normas legales aprobadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en relación con el Impuesto General Indirecto Canario y el Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias, constituye uno de los acontecimientos normativos más relevantes en la evolución reciente del sistema tributario canario.[1]

No se trata de una reforma menor ni de una simple operación de limpieza legislativa. La aprobación del Texto Refundido incide directamente en el modo en que el IGIC y el AIEM deben ser localizados, citados, aplicados e interpretados. Durante años, el régimen jurídico de estos tributos se había construido mediante una acumulación sucesiva de normas estatales y autonómicas, disposiciones presupuestarias, modificaciones parciales, reglas especiales, disposiciones adicionales, desarrollos reglamentarios y criterios administrativos. El resultado era un sistema técnicamente funcional, pero crecientemente fragmentado.

La refundición responde, por tanto, a una necesidad real. La dispersión normativa no era solo un problema de comodidad para el operador jurídico. Era también un problema de seguridad jurídica. La identificación de la norma aplicable exigía con frecuencia reconstruir itinerarios normativos complejos: localizar la regla

vigente, comprobar su redacción actual, determinar si había sido modificada por una ley presupuestaria, verificar si existía una disposición especial aplicable, contrastar su relación con la Ley 20/1991 y, en no pocas ocasiones, acudir a la doctrina administrativa para completar el sentido práctico de la regulación.

Desde esta perspectiva, el Texto Refundido de 2025 representa un avance indudable. Su finalidad declarada es integrar en un único cuerpo legal las disposiciones autonómicas vigentes en materia de IGIC y AIEM, procediendo a su regularización, aclaración y armonización. Esa finalidad merece una valoración positiva. Un sistema tributario especial como el canario, sometido a una intensa evolución legislativa y a una interacción permanente entre normas estatales, autonómicas y europeas, necesita instrumentos de ordenación que permitan hacerlo jurídicamente navegable.

Ahora bien, la lectura del texto refundido no puede agotarse en la aceptación de su finalidad sistematizadora. Toda refundición contiene una tensión interna: facilita el acceso al Derecho vigente y, al mismo tiempo, introduce una nueva mediación entre las normas originarias, sus modificaciones y el operador jurídico. Al ordenar se seleccionan materiales, se reubican preceptos y se depuran formulaciones. El resultado exige examinar tanto la continuidad de las reglas como su inserción en un contexto normativo distinto.

Esta tensión es especialmente visible en el IGIC. El Texto Refundido de 2025 no aparece en un espacio normativo vacío. Se inserta en un sistema previamente estructurado por la Ley 20/1991, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias; por la Ley 19/1994, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias; por normas estatales de atribución competencial; por disposiciones autonómicas posteriores; por reglamentos de desarrollo; y por una abundante doctrina administrativa acumulada durante décadas. El nuevo texto no sustituye todo ese entramado. Lo reorganiza parcialmente.

Ahí se encuentra la paradoja central de la reforma: el Texto Refundido nace para reducir la complejidad, pero no la elimina. La desplaza. Antes de 2025, la complejidad principal era la dispersión normativa. Después de 2025, la complejidad se concentra en la correcta articulación entre la Ley 20/1991 y el Texto Refundido, en la trazabilidad de los preceptos, en la identificación de los contenidos refundidos y en la determinación del valor interpretativo de las nuevas redacciones.

El Texto Refundido de 2025 debe ser leído, por tanto, como avance y como problema. Es un avance porque reduce la dispersión; plantea un problema interpretativo porque obliga a determinar la función de cada regla dentro de un sistema que sigue repartido entre fuentes estatales y autonómicas. La cuestión no se limita a localizar el precepto. Comprende también la relación que mantiene con sus antecedentes y con la estructura del tributo.

La tesis que orienta este trabajo es que la refundición mejora de forma inmediata la seguridad de localización, mientras que la seguridad de interpretación depende de condiciones adicionales. El conocimiento de la nueva numeración no sustituye la reconstrucción jurídica del precepto. Por ello, el examen de los cambios de contexto y de literalidad precede aquí a las herramientas comparativas, que se incorporan en los anexos como apoyo a la argumentación.

II. LA LEY 20/1991 COMO NORMA MATRIZ DEL IGIC

La primera premisa para comprender el nuevo escenario es clara: el Texto Refundido de 2025 no sustituye a la Ley 20/1991. Esta afirmación debe ocupar el centro del análisis, porque de ella dependen tanto la correcta interpretación del impuesto como la técnica de cita que deberá utilizarse en informes, consultas, resoluciones y estudios doctrinales.

La Ley 20/1991 sigue siendo la norma matriz del IGIC. No lo es solo por razones históricas, sino por razones estructurales. En ella permanece la arquitectura dogmática del impuesto: el hecho imponible, la delimitación del concepto de empresario o profesional, las operaciones no sujetas, las reglas de localización, el devengo, la base imponible, la repercusión, la inversión del sujeto pasivo, el régimen de deducciones, la prorrata y la regularización. Estos elementos no constituyen aspectos accesorios del tributo. Son su estructura técnica esencial.[2]

El Texto Refundido de 2025, por su parte, cumple una función distinta. No crea ex novo el IGIC ni reconstruye íntegramente su régimen jurídico. Ordena y sistematiza determinadas disposiciones legales autonómicas acumuladas con posterioridad, singularmente en materia de exenciones interiores, tipos de gravamen, determinados regímenes especiales y AIEM. Su función es sistematizadora, no fundacional. Su importancia es indudable, pero no desplaza la centralidad dogmática de la Ley 20/1991.

Esta distinción permite evitar un error de enfoque que puede producirse tras cualquier refundición: confundir la norma más accesible con la norma total. El Texto Refundido será, a partir de 2025, el punto de entrada natural para muchas cuestiones relativas al IGIC y al AIEM. Pero no puede convertirse en el único punto de referencia. La accesibilidad normativa no equivale a autosuficiencia jurídica.

La relación entre la Ley 20/1991 y el Texto Refundido debe entenderse como una relación de complementariedad funcional. La primera proporciona la estructura del impuesto; el segundo organiza determinados desarrollos normativos autonómicos. La primera responde a una lógica de configuración del tributo; el segundo responde a una lógica de ordenación de materiales normativos preexistentes. La primera es norma matriz; el segundo es norma sistematizadora.

Esta distinción es también útil para explicar por qué el Texto Refundido de 2025 no puede ser interpretado como una nueva codificación general del IGIC. La codificación implicaría una reconstrucción completa del régimen jurídico del impuesto en un único cuerpo legal. La refundición aprobada en 2025 no llega a ese punto. Su objeto es más limitado: integrar normas legales autonómicas relativas al IGIC y al AIEM, dentro del marco competencial correspondiente. De ahí que la Ley 20/1991 siga siendo imprescindible para interpretar el sistema.

La consecuencia práctica es evidente. Ante cualquier cuestión relativa al IGIC, el operador jurídico debe preguntarse, en primer lugar, si se encuentra ante un elemento estructural del impuesto o ante una regla específica refundida. Si la cuestión versa sobre la existencia de hecho imponible, la condición de empresario o profesional, la localización de una operación, el devengo, la base imponible, la repercusión o el derecho a deducir, el análisis debe partir de la Ley 20/1991. Si la cuestión se refiere a exenciones interiores, tipos de gravamen, determinados regímenes especiales o AIEM, el Texto Refundido adquiere una función de referencia inmediata.

El nuevo escenario no elimina, por tanto, la Ley 20/1991. La hace más visible por contraste. Precisamente porque el Texto Refundido sistematiza una parte del sistema, se aprecia con mayor nitidez qué materias siguen perteneciendo a la norma estructural. La refundición no ha borrado la dualidad normativa del IGIC. La ha puesto de manifiesto.

La expresión norma matriz describe una función sistemática; no convierte al texto refundido en una disposición reglamentaria ni en una norma de rango inferior. Ambos cuerpos tienen rango legal dentro de sus respectivos ámbitos. Su relación debe explicarse por la competencia y la materia regulada, y no por una supuesta subordinación general del decreto legislativo autonómico a cualquier disposición estatal.

La dualidad no nace en 2025. Precede al texto refundido y responde a la evolución del régimen y a la distribución de atribuciones normativas. La nueva ordenación permite verla con mayor nitidez al concentrar el bloque autonómico disperso. Esta precisión evita atribuir a la refundición una transformación competencial que no realiza.

III. EL TEXTO REFUNDIDO COMO NORMA DE SISTEMATIZACIÓN

1. Alcance jurídico de la operación

La comprensión adecuada del alcance del Decreto Legislativo 1/2025 exige situar previamente esta norma en el marco general de la técnica legislativa de los textos refundidos. En el ordenamiento jurídico español, la refundición constituye un instrumento de sistematización normativa cuyo objetivo principal es integrar en un único cuerpo legal disposiciones previamente dispersas, con el fin de mejorar la claridad del sistema jurídico y facilitar su aplicación. No se trata, por tanto, de una técnica de innovación normativa en sentido estricto, sino de una operación de ordenación y racionalización del derecho vigente.

El Decreto Legislativo 1/2025 debe ser valorado en sus propios términos. No es una simple compilación mecánica, pero tampoco una refundición general del sistema fiscal canario. Su función se sitúa en un punto intermedio: reorganiza un bloque relevante de la legislación autonómica relativa al IGIC y al AIEM, pero no absorbe la totalidad del régimen jurídico del impuesto ni del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

La autorización legislativa que permite aprobar el Texto Refundido no se limita a la yuxtaposición de normas. Incluye la facultad de regularizar, aclarar y armonizar. Esta triple facultad es decisiva. Regularizar supone depurar desajustes, eliminar redundancias, corregir remisiones y ordenar materiales normativos acumulados. Aclarar implica reducir dudas interpretativas, lo cual exige adoptar decisiones sobre

el sentido de determinadas reglas. Armonizar comporta coordinar disposiciones que pueden tener origen, finalidad, fecha y técnica legislativa diferentes.

Por ello, el Texto Refundido no puede ser descrito como un simple texto consolidado. Un texto consolidado reúne redacciones vigentes. Un texto refundido, cuando incorpora facultades de regularización, aclaración y armonización, opera con mayor intensidad. No se limita a mostrar el Derecho vigente: lo reorganiza bajo una nueva sistemática.

En el ámbito estatal, los artículos 82 a 85 de la Constitución regulan la delegación legislativa. Para la operación autonómica examinada, la referencia institucional específica es el artículo 45 del Estatuto de Autonomía de Canarias, aprobado por la Ley Orgánica 1/2018. La habilitación inmediata se encuentra en la disposición adicional sexagésima sexta de la Ley 5/2024, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2025.

El artículo único del Decreto Legislativo 1/2025 aprueba el texto refundido y delimita su objeto mediante la atribución normativa de la disposición adicional octava de la Ley 22/2009. Se trata, por tanto, de una refundición de normas legales aprobadas por la Comunidad Autónoma, dentro del perímetro que permite esa atribución, y no de una potestad para sustituir íntegramente la legislación estatal del REF.[3]

La facultad de aclarar y armonizar admite ajustes técnicos dentro de la delegación. No equivale a una autorización general para establecer una política tributaria distinta. Tampoco permite concluir que cualquier modificación literal sea necesariamente ilícita: la valoración exige comparar la habilitación, las disposiciones de origen y el resultado normativo.

El margen de regularización, aclaración y armonización debe ponerse en relación con los límites de la delegación. Reconocer efectos interpretativos a una nueva formulación no implica declarar que existe una extralimitación. Ese juicio requiere una comparación concreta entre la habilitación, la norma de origen y el precepto resultante; la sola variación de palabras no lo resuelve.

2. Concentración normativa y alcance material

Esta característica explica tanto su valor como su riesgo. Su valor está en que permite presentar de forma más ordenada materias especialmente sensibles para la práctica tributaria. Las exenciones interiores y los tipos de gravamen son ámbitos en los que la fragmentación normativa producía dificultades notables. Lo mismo cabe decir del AIEM, cuya integración en una arquitectura legal más visible facilita su consulta y aplicación. El Texto Refundido mejora, en este sentido, la localización de reglas relevantes y reduce el coste interpretativo inicial.

Pero el riesgo está en confundir esa mejora de localización con una simplificación plena. El Texto Refundido ordena el punto de llegada, pero no elimina la necesidad de reconstruir el camino normativo que conduce hasta él. Cada precepto refundido tiene una procedencia. Puede haber sido reproducido, reubicado, aclarado, armonizado, modificado en su literalidad o completado mediante la integración de doctrina administrativa. Esa diferencia no es irrelevante. En casos dudosos, puede determinar el alcance interpretativo de la regla aplicable.

Una refundición de esta naturaleza no solo reorganiza artículos. También reorganiza contextos. Un precepto que antes aparecía en una ley presupuestaria, en una disposición adicional o en una norma sectorial puede pasar a ocupar un lugar sistemático distinto dentro del Texto Refundido. Esa nueva ubicación puede alterar la percepción de su función, su relación con otras reglas y su conexión con principios generales del impuesto. La norma puede ser sustancialmente la misma, pero su lectura cambia cuando cambia el entorno normativo en el que se inserta.

Por eso, la afirmación de que el Texto Refundido no innova materialmente no agota el problema. Incluso cuando no hay innovación material, puede haber efectos hermenéuticos. La refundición puede no crear nuevo Derecho en sentido estricto, pero sí crea una nueva forma de leer el Derecho vigente. Esta es una de las claves críticas del nuevo escenario.

El texto aprobado se organiza en dos títulos. El primero contiene tres capítulos sobre exenciones interiores, tipos de gravamen y regímenes especiales del IGIC. El segundo agrupa el ámbito objetivo, las exenciones interiores y los tipos del AIEM. La estructura original se completa con seis disposiciones adicionales y tres anexos. Las modificaciones posteriores deben leerse sobre esa ordenación sin confundir el texto originario con su redacción aplicable en cada fecha.

El perímetro de la refundición es jurídicamente determinante. Permite identificar qué disposiciones se integran y qué reglas continúan fuera del texto, y evita presentar como una codificación completa lo que es una ordenación sectorial. Dentro de ese perímetro se sitúan los siguientes bloques.

3. Exenciones interiores

Una aportación relevante se encuentra en la reordenación de las exenciones interiores. Las exenciones del IGIC habían sido tradicionalmente uno de los espacios de mayor complejidad técnica, por su conexión con actividades sanitarias, educativas, sociales, deportivas, financieras, inmobiliarias, públicas y de interés general. La nueva sistemática permite localizar con mayor facilidad el supuesto aplicable y comparar mejor las exenciones entre sí.

El capítulo de exenciones comprende los artículos 1 a 31. La reordenación no se agota en los supuestos de mayor frecuencia: incluye reglas sobre rehabilitación, renuncia a exenciones inmobiliarias, bienes utilizados en operaciones exentas, comerciantes minoristas y entidades de carácter social. Su antecedente autonómico inmediato se encuentra, fundamentalmente, en el artículo 50 de la Ley 4/2012 y sus modificaciones.

La reordenación puede comprobarse, entre otros casos, en la asistencia social del artículo 3; la hospitalización del artículo 10; la enseñanza del artículo 15; los seguros del artículo 17; las operaciones financieras del artículo 18; las entregas de edificaciones del artículo 20 y los arrendamientos del artículo 21. La procedencia inmediata de estas reglas se sitúa en el artículo 50 de la Ley 4/2012, con sus respectivas modificaciones, y no en una sustitución directa y global del artículo 10 de la Ley 20/1991.[4]

La ganancia de ordenación no elimina los problemas de calificación ni autoriza a dar por supuesta la concurrencia de los requisitos de una exención. Facilita su identificación y, precisamente por ello, hace necesario explicar con mayor precisión la relación entre la regla especial y el presupuesto de sujeción.

4. Tipos de gravamen y reglas sectoriales

Otra aportación se encuentra en la sistematización de los tipos de gravamen. El IGIC ha tenido históricamente una estructura de tipos plural. El TR 1/2025 permite presentar esa pluralidad de forma más ordenada, diferenciando el tipo cero, el tipo superreducido, el tipo reducido, el tipo general, los tipos incrementados y el tipo especial.

Esta ordenación tiene valor práctico y doctrinal. Facilita la aplicación ordinaria del impuesto, porque permite localizar de forma más clara la tarifa aplicable a entregas, prestaciones de servicios e importaciones. Al mismo tiempo, la escala de tipos deja de aparecer como una acumulación dispersa de reglas y pasa a presentarse como una estructura legal con categorías diferenciadas.

El tipo del 3 % se denomina superreducido y el del 5 % reducido. El artículo 36 regula el incrementado del 15 %, mientras que el del 9,5 % se conecta con los supuestos específicos de los artículos 39 a 41 y con las normas generales del artículo 32. Esta estructura debe leerse junto a las reglas relativas a viviendas, vehículos, embarcaciones y aeronaves. La enumeración general de tipos no sustituye el examen de la operación, su destino y sus condiciones particulares.[5]

Los artículos 38 a 41 regulan operaciones relacionadas con viviendas, vehículos terrestres, buques y otras embarcaciones, y aeronaves. Estas disposiciones impiden utilizar la enumeración general de tipos como una tarifa autosuficiente: es necesario identificar el bien, la operación, su destino y las condiciones particulares previstas en el precepto aplicable.

5. Regímenes especiales y disposiciones complementarias

Otra aportación positiva es la sistematización de los regímenes especiales. Los regímenes especiales son esenciales para comprender el IGIC real, porque afectan a sectores y operadores muy relevantes: pequeños empresarios, comerciantes minoristas, agricultura, agencias de viajes, bienes usados, grupo de entidades, criterio de caja, oro de inversión y otros supuestos específicos. Su ordenación en el texto refundido permite leerlos como subsistemas de aplicación del impuesto, no como meras excepciones marginales.

Algunos de estos regímenes responden, además, a la singularidad del sistema canario, especialmente el régimen de comerciantes minoristas y el régimen del pequeño empresario o profesional. La sistematización de los regímenes especiales permite apreciar mejor la especificidad del IGIC. El texto refundido no solo ordena reglas técnicas, sino que visibiliza la existencia de un modelo de imposición indirecta adaptado a la realidad económica canaria.

Los artículos 42 a 91 agrupan disposiciones generales y regímenes como el simplificado, bienes usados, objetos de arte y antigüedades, agencias de viajes, agricultura y ganadería, comerciantes minoristas, oro de inversión, grupo de entidades, criterio de caja y pequeño empresario o profesional. Su alcance debe analizarse atendiendo a los requisitos de acceso, contenido y obligaciones de cada régimen.

Las disposiciones adicionales del texto aprobado completan materias que no deben perderse al consultar solo los artículos: devoluciones a no establecidos; límites del régimen simplificado y del régimen agrario; habilitaciones de modificación y revisión de anexos; reglas temporales relativas a la actividad ganadera; y medidas vinculadas a la erupción volcánica de La Palma. La continuidad o modificación temporal de estos supuestos requiere una comprobación específica.

La refundición cumple asimismo una función depuradora mediante las derogaciones que acompañan la incorporación de los contenidos. Sin embargo, conocer que una disposición ha sido derogada no basta para decidir si su regla ha desaparecido o continúa bajo otra numeración. La comparación debe reconstruir esa continuidad y distinguirla de la supresión material.[6]

IV. LA ARQUITECTURA NORMATIVA DUAL Y SU ARTICULACIÓN

La principal consecuencia del Decreto Legislativo 1/2025 es la consolidación de una arquitectura normativa dual. El IGIC debe ser interpretado ahora desde la interacción entre una norma estructural y una norma sistematizadora. La Ley 20/1991 conserva la estructura técnica del impuesto. El Texto Refundido de 2025 ordena determinados bloques autonómicos que se han ido acumulando a lo largo del tiempo.

Esta dualidad no es puramente formal. Tiene consecuencias prácticas directas. Obliga a abandonar cualquier lectura simplificadora del tipo "el régimen del IGIC está

ahora en el Texto Refundido". Esa afirmación sería incorrecta. El régimen jurídico del IGIC no está contenido íntegramente en el Decreto Legislativo 1/2025. Tampoco puede decirse que nada haya cambiado desde el punto de vista metodológico. Lo correcto es afirmar que el régimen vigente se articula ahora mediante una lectura coordinada de ambos textos.

La Ley 20/1991 debe seguir funcionando como punto de partida para la calificación jurídica de las operaciones. Antes de determinar si una operación está exenta, qué tipo resulta aplicable o si procede una regla específica del Texto Refundido, es necesario determinar si la operación está sujeta al impuesto, si se realiza por empresario o profesional, si se localiza en Canarias, cuándo se devenga, cuál es su base imponible y quién debe repercutir o soportar el impuesto. Estas cuestiones siguen perteneciendo al núcleo estructural del IGIC.

El Texto Refundido interviene después, o de forma complementaria, cuando el análisis requiere acudir a los bloques normativos que han sido objeto de sistematización. Su papel será especialmente relevante en materia de exenciones interiores, tipos de gravamen y AIEM. En estos ámbitos, el Texto Refundido ofrece una ordenación más accesible y debe convertirse en referencia normativa ordinaria.

El método correcto no consiste, por tanto, en elegir entre la Ley 20/1991 y el Texto Refundido, sino en articularlos. La pregunta no es cuál de los dos textos "gana", sino qué función cumple cada uno. El error interpretativo se produce cuando se atribuye al Texto Refundido una función estructural que no tiene, o cuando se ignora su función sistematizadora en materias que sí han sido refundidas.

Esta arquitectura dual también afecta a la práctica administrativa. Los informes, consultas tributarias, resoluciones y estudios doctrinales deberán reflejar con precisión la fuente normativa aplicable. No bastará con citar genéricamente el Decreto Legislativo 1/2025 como si hubiera absorbido la totalidad del IGIC. Tampoco será correcto seguir citando únicamente la Ley 20/1991 cuando la regla aplicable haya sido refundida en el nuevo texto. La técnica de cita deberá adaptarse a la nueva distribución material de contenidos.

En términos prácticos, la metodología debería seguir una secuencia clara. Primero, calificar la operación conforme a los elementos estructurales del IGIC. Segundo, identificar si la materia concreta se encuentra regulada en la Ley 20/1991 o en el Texto Refundido. Tercero, aplicar la regla específica correspondiente. Cuarto,

cuando exista duda interpretativa, reconstruir la procedencia del precepto y su relación con la normativa anterior. Quinto, verificar si la nueva redacción implica mera reproducción, aclaración, armonización o integración de doctrina administrativa.

Esta metodología no es un formalismo. Es la condición necesaria para aplicar correctamente el Derecho vigente tras la refundición.

El carácter dual describe una relación funcional entre las principales fuentes legales, no el cierre del sistema en dos textos. La Ley 19/1994, las normas de atribución competencial, el desarrollo reglamentario y las modificaciones posteriores conservan su función. Tampoco se trata de una secuencia rígida: los regímenes especiales pueden alterar elementos del análisis y exigen volver sobre la calificación inicial.

La distribución de materias y la secuencia de aplicación se recogen en el anexo I. Su finalidad es mostrar cómo opera esta articulación. No expresan una correspondencia oficial ni una sustitución de artículos de la Ley 20/1991 por preceptos del texto refundido. Esa diferencia es decisiva para el examen de la trazabilidad que se desarrolla más adelante.

V. LA PARADOJA DE ORDENAR AÑADIENDO UNA NUEVA COMPLEJIDAD INTERPRETATIVA

La principal objeción crítica al Texto Refundido no consiste en negar su utilidad. Al contrario, su utilidad es evidente. El problema está en advertir que esa utilidad no equivale a neutralidad interpretativa. La refundición no es una operación hermenéuticamente inocente.

Refundir no equivale simplemente a copiar. Si la operación se hubiera limitado a reproducir artículos dispersos sin alterar su ubicación, su literalidad ni su relación sistemática, el impacto interpretativo sería menor. Pero el Decreto Legislativo 1/2025 se presenta como una operación de regularización, aclaración y armonización. Eso significa que el refundidor no ha actuado como mero recopilador. Ha actuado como ordenador del sistema.

Y ordenar un sistema jurídico implica tomar decisiones. Supone decidir qué normas se integran, dónde se ubican, cómo se redactan, qué duplicidades se

eliminan, qué remisiones se actualizan, qué criterios se incorporan, qué normas se derogan y qué relaciones sistemáticas se construyen. Aunque esas decisiones se adopten dentro de los límites de la delegación normativa, no son irrelevantes para la interpretación futura.

1. La reubicación sistemática de los preceptos

La reubicación sistemática es uno de los efectos más importantes. Una regla situada antes en una disposición adicional o en una ley presupuestaria puede adquirir una apariencia distinta cuando se integra en un título, capítulo o sección del Texto Refundido. La nueva ubicación puede reforzar su conexión con otras reglas, hacerla parecer más general o especial, o alterar la forma en que se interpreta su alcance. La literalidad puede permanecer próxima, pero el contexto ha cambiado.

Una disposición situada en una ley presupuestaria o en una regulación excepcional puede pasar a integrarse en un capítulo de alcance general. Ese traslado no elimina sus límites ni amplía por sí solo sus efectos, pero cambia las conexiones que aparecen ante el intérprete. La ubicación puede hacer más visible una especialidad, sugerir una continuidad con otras reglas o favorecer una lectura más general de un supuesto inicialmente acotado.

El análisis debe separar la posición editorial del precepto de su alcance jurídico. La nueva ubicación es un elemento de interpretación sistemática, pero no puede borrar un requisito, una limitación temporal o una condición que resulte del contenido normativo aplicable. La utilidad del orden recién establecido exige conservar la memoria de la disposición que se ordena.

2. La nueva literalidad y la continuidad de la regla

La modificación de literalidades plantea un segundo problema. La depuración técnica puede mejorar la claridad, pero también puede suscitar dudas sobre si la nueva redacción reproduce exactamente el sentido anterior o si incorpora una precisión con efectos materiales. En materia tributaria, donde la literalidad de la norma tiene un peso especial, estos matices son relevantes. Una aclaración puede ser solo eso: una aclaración. Pero también puede revelar una opción interpretativa que antes no estaba formulada con la misma nitidez.

También la modificación de literalidades crea incertidumbre sobre continuidad o cambio. Cuando cambia la literalidad, surge una pregunta inevitable: ¿estamos ante la misma regla mejor formulada o ante una regla con alcance parcialmente distinto? Esta pregunta es especialmente relevante en Derecho tributario, donde la literalidad importa y donde la seguridad jurídica exige precisión.

No se trata de afirmar que toda modificación literal sea materialmente innovadora. Pero sí debe sostenerse que toda modificación literal exige control. La modificación de literalidades obliga a distinguir entre depuración técnica y alteración de sentido. Esa distinción no siempre será evidente.

La depuración de una remisión, la sustitución de una expresión o la explicitación de una condición pueden resolver una ambigüedad y, a la vez, cerrar una discusión que antes permanecía abierta. El problema no se resuelve calificando toda alteración como meramente técnica ni considerándola automáticamente innovadora. Hay que determinar qué interpretación permitía el antecedente y qué interpretación hace posible la nueva formulación.

De ahí que la comparación relevante no sea solo léxica. Debe atender al presupuesto de hecho, al ámbito subjetivo, a los requisitos, a las excepciones y a los efectos jurídicos. Dos redacciones distintas pueden expresar la misma regla, mientras que una modificación breve puede adquirir relevancia decisiva para su aplicación. La continuidad es una conclusión que debe justificarse cuando existe una duda fundada.

3. Incorporación de doctrina administrativa y cambio de función

La integración de doctrina administrativa constituye un tercer elemento especialmente delicado. Desde el punto de vista práctico, puede aportar seguridad jurídica. La doctrina administrativa acumulada en materia de IGIC y AIEM ha permitido resolver durante años problemas de aplicación en ámbitos como exenciones, tipos, importaciones, comerciantes minoristas, operaciones interiores y regímenes especiales. Integrar criterios consolidados en el texto legal puede facilitar la aplicación ordinaria del impuesto.

Pero, desde el punto de vista dogmático, la cuestión es más compleja. Cuando un criterio nacido como doctrina administrativa se incorpora a la literalidad de la norma refundida, cambia de posición funcional. Deja de operar únicamente como interpretación administrativa y pasa a formar parte del material normativo. Lo que

antes tenía valor de criterio aplicativo puede adquirir ahora valor de regla legal. Esta transformación puede reforzar la seguridad jurídica, pero también hacer rígidas soluciones que nacieron vinculadas a contextos concretos.

La fuerza normativa de un criterio incorporado deriva del precepto legal resultante, no de que la doctrina administrativa se transforme por sí misma en ley. Tampoco basta con afirmar que un criterio era consolidado para demostrar que su incorporación respetaba la delegación. La regularización exige que el resultado pueda reconducirse al ámbito autorizado y a la legislación objeto de refundición.

Esta operación presenta ventajas: mayor certeza, menor litigiosidad, previsibilidad administrativa y uniformidad en la aplicación. Pero también plantea riesgos: petrificación de criterios nacidos para casos concretos, reducción del margen interpretativo, elevación de doctrina administrativa a rango legal sin debate legislativo específico, confusión entre interpretación consolidada y mandato normativo, y dificultad para identificar qué doctrina se ha incorporado y con qué alcance.

La incorporación de doctrina administrativa al texto refundido mejora la seguridad jurídica solo si el operador puede identificar con claridad qué criterio se ha incorporado, de dónde procede y qué alcance tenía. En caso contrario, el riesgo es que criterios nacidos como respuesta a problemas concretos pasen a operar como reglas generales sin que resulte evidente su trazabilidad.

La exposición de motivos permite concretar el problema. En el artículo 4 se explicita que la exención vinculada a la dependencia requiere el reconocimiento del derecho a las correspondientes prestaciones; en el artículo 6 se precisa la exclusión de los servicios de visado obligatorio de los colegios profesionales; y en el artículo 7 se aclara que la exclusión de los espectáculos deportivos alcanza a los aficionados. La norma presenta estos supuestos como actuaciones de regularización, aclaración y armonización.[7]

Estos ejemplos no acreditan por sí solos un exceso de delegación ni un cambio material. Muestran por qué la continuidad interpretativa requiere un examen identificable: qué condición se explicita, cuál era su fundamento anterior y cómo opera ahora en el texto legal. La crítica doctrinal se dirige a esa necesidad de justificación, sin sustituirla por una presunción general de invalidez.

4. Seguridad de localización y seguridad de interpretación

Esta es la paradoja central: el Texto Refundido reduce la dispersión normativa, pero añade una nueva capa hermenéutica. Antes, el operador debía encontrar la norma entre textos dispersos. Ahora debe determinar cómo ha sido incorporada esa norma al Texto Refundido, qué relación mantiene con su antecedente, si su ubicación ha cambiado, si su literalidad ha sido depurada y si incorpora doctrina administrativa. La complejidad no desaparece; cambia de lugar.

Por eso, el Texto Refundido produce sobre todo una seguridad de localización. Permite encontrar mejor muchas reglas aplicables. Pero la seguridad de localización no siempre equivale a seguridad de interpretación. La aplicación rigurosa del impuesto seguirá exigiendo análisis histórico, sistemático y funcional.

La seguridad de localización consiste en poder identificar con menor esfuerzo la disposición pertinente y su posición dentro del sistema. La concentración de las exenciones, los tipos y los regímenes especiales aporta una mejora directa en ese plano. Reduce el riesgo de consultar una norma desplazada o de omitir una disposición que se encontraba dispersa.

La seguridad de interpretación exige algo más: poder determinar el alcance de la regla, su relación con las restantes disposiciones y las razones por las que una solución resulta jurídicamente defendible. No queda garantizada por disponer de una nueva numeración. Depende de que puedan reconstruirse el antecedente, los ajustes realizados y su integración con la estructura del impuesto.

Ambas dimensiones se refuerzan, pero no se identifican. Un precepto puede ser fácil de encontrar y difícil de interpretar. Una tabla puede establecer la correspondencia entre dos artículos sin explicar si la reformulación ha resuelto una duda o ha alterado la manera de plantearla. La seguridad jurídica obtenida por la refundición debe valorarse atendiendo a las dos dimensiones.

5. El desplazamiento de la complejidad como tesis de conjunto

La consecuencia no es negar el progreso que supone el texto refundido. Es situarlo en su medida: la complejidad de acceso disminuye, mientras que parte del esfuerzo jurídico se concentra en la reconstrucción de las reglas y en la coordinación

de las fuentes. La operación ordena el punto de llegada, pero no hace innecesario conocer el itinerario normativo que conduce a él.

Esta es la paradoja central del Decreto Legislativo 1/2025. Su aprobación puede mejorar la seguridad jurídica y generar nuevas tareas interpretativas sin que exista contradicción entre ambos resultados. El éxito de la refundición no se mide únicamente por cuántas disposiciones reúne, sino por la posibilidad de explicar de forma controlable qué regla contiene cada precepto y cómo se relaciona con el Derecho precedente.

VI. TRAZABILIDAD Y CORRESPONDENCIAS NORMATIVAS

1. De la correspondencia numérica a la trazabilidad cualitativa

La trazabilidad será uno de los elementos decisivos en la aplicación del Texto Refundido de 2025. No bastará con disponer de una nueva numeración o de una tabla formal de correspondencias. Será necesario conocer la historia normativa de cada regla relevante: de dónde procede, qué redacción anterior sustituye, si ha sido reproducida literalmente, si ha sido aclarada, si ha sido armonizada con otros preceptos, si incorpora doctrina administrativa y si su nueva ubicación sistemática puede tener consecuencias interpretativas.

La trazabilidad no es una cuestión meramente académica. Tiene efectos prácticos inmediatos. En la elaboración de informes administrativos, consultas tributarias o estudios doctrinales, la correcta identificación del fundamento jurídico permite evitar errores de alcance. Si se cita el Texto Refundido para una cuestión estructural que sigue regulada en la Ley 20/1991, se distorsiona la arquitectura del impuesto. Si se cita la Ley 20/1991 para una regla específica ya refundida, se omite la función sistematizadora del nuevo texto. Si se ignora la procedencia de una regla refundida, se dificulta la interpretación de los supuestos dudosos.

La herramienta imprescindible para ello es una tabla de correspondencias. Pero no debería tratarse de una tabla meramente numérica. No basta con saber que un determinado artículo anterior se corresponde con un artículo nuevo. Es preciso conocer si la redacción se reproduce, se aclara, se armoniza o se reubica; si la regla procede de una norma estructural o de una disposición coyuntural; y si el texto incorpora doctrina administrativa.

Una tabla realmente útil debería identificar, al menos, el precepto del TR 1/2025, la norma de procedencia, la redacción anterior, la redacción refundida, el tipo de operación realizada, la posible doctrina integrada, la norma derogada y las observaciones sobre eventuales cambios interpretativos. Solo así la refundición puede cumplir su finalidad de seguridad jurídica sin generar nuevas zonas de opacidad.

La trazabilidad debe permitir distinguir una reproducción, una reubicación, una aclaración y una armonización. Cuando se incorpora doctrina administrativa, interesa además identificar el criterio y los hechos para los que fue formulado. Esta información no tiene que acompañar toda consulta rutinaria, pero debe estar disponible cuando resulte necesaria para resolver una duda de alcance.

2. La tabla oficial y su alcance jurídico

La disposición adicional segunda del Decreto Legislativo 1/2025 ordenó elaborar una tabla de correspondencias con efectos meramente informativos. La Resolución de 19 de noviembre de 2025, de la Viceconsejería de Hacienda y Relaciones con la Unión Europea, publicada en el BOC número 239, de 2 de diciembre, aprobó esa tabla.

La tabla relaciona las normas citadas en la disposición adicional primera del Decreto Legislativo con los preceptos refundidos. Su objeto no es construir una equivalencia artículo por artículo entre la Ley 20/1991 y el nuevo texto. Incluye, fundamentalmente, las normas autonómicas efectivamente refundidas. Por ello, la ausencia de la Ley 20/1991 en esa comparación responde al objeto de la refundición, no a una desaparición de su función estructural.

El valor informativo de la tabla permite utilizarla para localizar antecedentes y actualizar citas, pero no para sustituir la lectura de los preceptos ni para resolver por sí sola controversias de vigencia o interpretación. Las diferencias entre redacciones exigen examinar la norma de origen, sus modificaciones y el texto aplicable al período considerado.[8]

La ausencia de una equivalencia oficial global con la Ley 20/1991 responde al objeto de la refundición autonómica. Por ello, un cuadro que coloque el antiguo artículo 10 de aquella ley frente a todas las exenciones interiores del texto refundido puede tener interés histórico o funcional, pero no debe presentarse como una

sustitución jurídica íntegra. La correspondencia inmediata requiere acudir a las normas autonómicas efectivamente refundidas.

3. Consecuencias para el control de la interpretación

La tabla oficial y el cotejo cualitativo cumplen funciones diferentes. La primera proporciona una referencia común para localizar el antecedente; el segundo permite explicar la continuidad o el alcance de la reformulación. Su utilización conjunta evita tanto la sustitución automática de citas como la pérdida de conexión entre la redacción vigente y el razonamiento construido bajo la norma anterior.

El anexo II incorpora una selección de correspondencias oficiales para exenciones, tipos, regímenes especiales y AIEM. La selección sirve de instrumento de consulta y remite a la tabla completa. No atribuye a una equivalencia informativa la capacidad de resolver por sí sola controversias de vigencia o de interpretación.

VII. EL AIEM DENTRO DE LA NUEVA SISTEMÁTICA

El Decreto Legislativo 1/2025 incluye también el AIEM. Esta integración es relevante porque el arbitrio presenta una configuración específica, vinculada a determinadas producciones interiores y a la imposición sobre importaciones y entregas de mercancías en las Islas Canarias.

La incorporación del AIEM al Texto Refundido contribuye a dotarlo de mayor visibilidad sistemática. En un sistema en el que el IGIC ha ocupado normalmente el centro de la atención doctrinal y administrativa, la ordenación conjunta de IGIC y AIEM permite mostrar con mayor claridad la relación entre ambos tributos dentro del bloque de imposición indirecta canaria.

Ahora bien, también aquí debe evitarse una lectura simplificadora. La integración sistemática del AIEM no elimina la necesidad de atender a su naturaleza propia, a sus hechos imponibles específicos, a sus reglas de sujeción, a sus anexos, a sus tipos, a su conexión con la producción interior y a los condicionantes derivados del Derecho de la Unión Europea y del régimen especial canario. El Texto Refundido mejora la ubicación normativa del AIEM, pero no disuelve sus singularidades.

La nueva arquitectura puede resultar útil para analizar operaciones mixtas en las que concurran IGIC y AIEM, especialmente en importaciones, entregas interiores

de mercancías sujetas al arbitrio o supuestos en los que sea necesario distinguir entre la tributación indirecta general sobre el consumo y la función específica del AIEM. La sistematización conjunta facilita la lectura coordinada, pero obliga a mantener clara la autonomía funcional de cada tributo.

El artículo 92 identifica los bienes incluidos en el ámbito objetivo mediante el anexo 2.º; el artículo 93 regula exenciones en operaciones interiores; y el artículo 94 recoge los tipos. Esta delimitación objetiva complementa la estructura legal del arbitrio. Identificar el artículo 92 con una regulación íntegra y autónoma del hecho imponible ocultaría la función que conserva la Ley 20/1991.

En las operaciones que puedan quedar alcanzadas por ambos tributos, la conclusión sobre el IGIC no resuelve automáticamente el AIEM. Debe comprobarse por separado la sujeción, la clasificación de la mercancía, la eventual exención y el tipo, manteniendo la coordinación necesaria entre las respectivas normas.[9]

La integración de los dos tributos confirma la utilidad de la ordenación sectorial, pero también sus límites. La proximidad dentro de un mismo texto favorece la consulta coordinada; no equipara sus presupuestos ni elimina la necesidad de calificar separadamente cada operación. En el AIEM, la identificación de los bienes y de las condiciones de la exención conserva una relevancia propia.

VIII. LA REFUNDICIÓN SECTORIAL Y LA SISTEMATIZACIÓN PENDIENTE DEL REF

El Decreto Legislativo 1/2025 debe situarse también en el contexto más amplio del Régimen Económico y Fiscal de Canarias. Esta perspectiva permite valorar adecuadamente tanto su importancia como sus límites.

La aprobación del Decreto Legislativo 1/2025 obliga a formular una precisión de mayor alcance sobre la evolución futura del sistema normativo del IGIC y, más ampliamente, sobre la propia estructura del Régimen Económico y Fiscal de Canarias. En efecto, la disposición final única de la Ley 19/1994, de 6 de julio, autorizó al Gobierno de la Nación para refundir, en el plazo de un año desde la entrada en vigor de dicha ley, y en un solo texto, las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Económico y Fiscal de Canarias, añadiendo expresamente que la refundición comprendería también la regularización, aclaración y armonización de esas disposiciones. Nos hallamos, por tanto, ante una previsión legal de notable ambición

sistemática, orientada no a una mera compilación parcial, sino a la reconstrucción unitaria del bloque normativo del REF canario.[10]

La Ley 19/1994 ya contenía una previsión relativa a la refundición de disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Económico y Fiscal de Canarias. Ese horizonte era más amplio que el alcanzado por el Texto Refundido de 2025. La norma aprobada en 2025 no constituye una refundición general del REF. Es una refundición sectorial, centrada en el bloque legal autonómico relativo al IGIC y al AIEM.

Esta precisión es importante. No puede reprocharse al Texto Refundido de 2025 que no haya cumplido una función para la que no fue concebido ni para la que la Comunidad Autónoma pudiera disponer, por sí sola, de competencia suficiente. La refundición general del REF exigiría integrar materiales normativos de distinto origen, rango y competencia, incluyendo normas estatales, autonómicas, incentivos fiscales, elementos económicos del régimen, conexiones con el Derecho europeo y reglas de coordinación interadministrativa. El Texto Refundido de 2025 no podía asumir esa tarea.

El plazo de un año de la habilitación de 1994 impide tratarla como una delegación abierta e indefinida susceptible de ejercicio actual. Su relevancia en este estudio es histórica y sistemática: revela una aspiración de ordenación general que no equivale a una habilitación vigente para acometer hoy aquella refundición. Una nueva operación deberá contar con el fundamento jurídico y competencial que corresponda.

Pero que no pueda reprochársele esa limitación no significa que la limitación sea irrelevante. Precisamente porque el Texto Refundido ordena solo una parte del sistema, deja más visible la necesidad de una sistematización más amplia. El REF sigue siendo un bloque normativo complejo, construido mediante capas sucesivas. La refundición del IGIC y del AIEM mejora una zona importante del sistema, pero no resuelve la fragmentación general del régimen.

En este sentido, el Texto Refundido debe entenderse como una fase, no como un punto final. Hace más legible una parte del REF, pero también pone de manifiesto que la racionalización completa del sistema sigue pendiente. La finalidad no debería ser simplificar artificialmente un régimen que es complejo por su propia naturaleza

territorial, económica y competencial. La finalidad debería ser hacerlo más navegable.

El REF no puede ser simple, pero debe ser inteligible. Esa es la verdadera medida de la seguridad jurídica en un sistema especial.

Esa tarea pendiente, sin embargo, difícilmente podría concebirse hoy como una mera refundición técnica en sentido clásico. La acumulación de reformas parciales, la superposición entre legislación estatal estructural y desarrollos autonómicos sucesivos, así como la propia evolución económica e institucional del REF, sugieren que la cuestión abierta no es solo refundir, sino también reconsiderar y actualizar el diseño normativo de conjunto. Desde esta óptica, el Decreto Legislativo 1/2025 puede ser interpretado, simultáneamente, como un avance sectorial valioso y como un indicio de la insuficiencia del marco sistemático vigente: ordena con acierto una parte del derecho positivo canario, pero deja visible, por contraste, la ausencia de una reconstrucción integral del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

La propuesta de una ordenación de mayor alcance exige un fundamento legislativo renovado y una delimitación de competencias. También requiere separar lo que puede resolverse mediante refundición de aquello que necesita una reforma material. El diagnóstico de fragmentación no autoriza a confundir ambos planos: ordenar reglas y modificar opciones de política fiscal son tareas relacionadas, pero jurídicamente distintas.

El cuadro del anexo I compara la habilitación de 1994 y la operación de 2025 para mostrar esa diferencia de objeto. La crítica se dirige a la persistencia de una necesidad de sistematización del REF, no al incumplimiento por el Gobierno de Canarias de una tarea que la delegación autonómica no le había encomendado.

IX. CONSECUENCIAS PARA LA DOCTRINA Y LA PRÁCTICA ADMINISTRATIVA

1. Evitar la inercia y la lectura autosuficiente

La aprobación del Texto Refundido no reduce la función de la doctrina ni de la práctica administrativa. La intensifica. A partir de 2025, será necesario reconstruir con precisión el alcance de la refundición, identificar sus correspondencias, analizar

sus cambios de literalidad, valorar la integración de doctrina administrativa y ajustar la técnica de cita a la nueva arquitectura normativa.

La doctrina deberá evitar dos riesgos. El primero es la inercia. Consistiría en seguir interpretando el sistema como si el Texto Refundido no existiera, manteniendo sin revisión las referencias normativas anteriores. Esta actitud ignoraría la función sistematizadora del nuevo texto y reduciría su utilidad práctica.

El segundo riesgo es el exceso. Consistiría en considerar que el Texto Refundido ha absorbido todo el régimen jurídico del IGIC y del AIEM, desplazando la Ley 20/1991 y el resto del marco normativo. Esta actitud sería aún más problemática, porque conduciría a una interpretación incompleta del impuesto.

La posición correcta se sitúa entre ambos extremos. El Texto Refundido debe usarse como punto de entrada privilegiado para las materias que ordena, pero no como punto exclusivo de cierre. La Ley 20/1991 sigue siendo imprescindible para la estructura del IGIC. La Ley 19/1994 sigue siendo relevante para la comprensión general del REF. El desarrollo reglamentario continúa desempeñando su función. La doctrina administrativa anterior conserva valor interpretativo, aunque deberá ser revisada a la luz de los contenidos integrados en el nuevo texto.

2. La cita como expresión del razonamiento jurídico

La técnica de cita debe adaptarse a esta nueva realidad. No se trata de sustituir automáticamente todas las referencias anteriores por referencias al Texto Refundido. Tampoco de mantener por inercia las citas tradicionales. La cita debe responder a la función normativa de cada precepto. La Ley 20/1991 deberá citarse cuando se trate de los elementos estructurales del impuesto. El Texto Refundido deberá citarse cuando la cuestión se refiera a materias integradas en su ámbito propio. Y ambos textos deberán citarse conjuntamente cuando el análisis requiera calificación estructural y aplicación de una regla específica refundida.

Un ejemplo permite verlo con claridad. Para determinar el tipo aplicable a una operación, no basta con acudir directamente al cuadro de tipos del Texto Refundido. Antes hay que saber si existe operación sujeta, si se trata de entrega de bienes o prestación de servicios, si interviene un empresario o profesional, si la operación se localiza en Canarias y si concurre alguna regla de no sujeción o exención. Esa primera parte del análisis pertenece a la estructura general del IGIC. Solo una vez resuelta

puede aplicarse correctamente el régimen de tipos. El Texto Refundido simplifica el acceso al tipo, pero no sustituye la calificación jurídica previa.

Lo mismo ocurre con las exenciones. Una exención no se interpreta en el vacío. Presupone una operación sujeta, localizada en el ámbito del impuesto y realizada por quien tiene la condición subjetiva correspondiente. El Texto Refundido puede contener la regla de exención, pero la estructura que permite llegar a ella sigue descansando en la Ley 20/1991.

La correcta técnica de cita deberá reflejar esta secuencia. Una cita precisa no solo identifica artículos. También muestra el itinerario jurídico seguido. En un sistema dual, la cita se convierte en una herramienta de orden interpretativo.

La adaptación administrativa afecta a la calificación, la fundamentación y la trazabilidad. Cada informe debe identificar la cuestión estructural, la regla específica y, cuando exista una duda relevante, la relación entre el antecedente y el precepto refundido. La cita deja así visible el itinerario de la conclusión en lugar de funcionar como una mera referencia formal.

La referencia completa debe indicar el artículo del texto refundido aprobado por el Decreto Legislativo 1/2025, de 13 de octubre. Después de definir esa abreviatura, puede utilizarse TR 1/2025. Si la cuestión se refiere a las remisiones o a la tabla de correspondencias, debe aclararse que se está citando una disposición del Decreto Legislativo y no del texto aprobado.

También deben diferenciarse las disposiciones del propio Decreto Legislativo y las del texto refundido que aprueba. Por ejemplo, la disposición adicional segunda del Decreto Legislativo prevé la tabla de correspondencias; la disposición adicional segunda del texto refundido regula límites de determinados regímenes especiales. La coincidencia ordinal no permite intercambiarlas en una cita.

Para un hecho anterior a la entrada en vigor o afectado por una modificación posterior, la cita debe incluir la redacción temporalmente aplicable. Actualizar la numeración de un informe no autoriza a aplicar retroactivamente una regulación ni a reemplazar sin explicación el fundamento jurídico de un período anterior.[11]

3. Aplicación integrada a operaciones concretas

En una prestación de servicios vinculada a un inmueble, primero se determina la naturaleza del servicio y su localización con la Ley 20/1991. Después se examina si existe una exención o un tipo específico en el texto refundido. La situación del inmueble no basta, por sí sola, para resolver todos los restantes elementos del impuesto.

En una operación inmobiliaria, la identificación de una exención exige examinar sus requisitos y, cuando proceda, la renuncia. La existencia de tipo cero no debe confundirse con una exención interior: son técnicas jurídicas distintas y sus efectos sobre las cuotas soportadas deben analizarse conforme a las reglas de deducción.

En las importaciones y entregas de mercancías, la clasificación del bien puede ser decisiva para el tipo del IGIC y para el ámbito objetivo del AIEM. El uso de una descripción comercial genérica no sustituye la comprobación del anexo y de los requisitos del precepto aplicable.

Estos ejemplos permiten apreciar la función del cuadro operativo del anexo I. Su utilidad consiste en hacer visibles las preguntas que deben resolverse y las fuentes que corresponden a cada una. Ninguna casilla sustituye el examen de los requisitos del supuesto ni convierte la secuencia en un automatismo.

4. Continuidad de criterios y utilización de jurisprudencia

Los criterios anteriores a la refundición no pierden utilidad por una mera renumeración. Su utilización exige, sin embargo, verificar la vigencia material de la regla interpretada y la correspondencia de los hechos. Si el texto refundido altera la redacción relevante o una reforma posterior cambia sus requisitos, no puede presumirse la continuidad automática del criterio.

La doctrina administrativa debe citarse mediante su número, fecha, órgano emisor y fundamento pertinente. La identificación del criterio permite contrastar la continuidad de la norma y la comparabilidad de los hechos. Una alusión genérica a la práctica administrativa no acredita que un supuesto quede comprendido en una exención o en un tipo particular.

La afinidad técnica entre IVA e IGIC permite plantear comparaciones sobre neutralidad, prestaciones complejas o deducciones. Esa afinidad no convierte automáticamente la normativa armonizada del IVA en regulación directamente aplicable al IGIC. Cada utilización de la jurisprudencia europea debe justificar su pertinencia respecto del precepto canario y del problema examinado.

En el ámbito del IVA, Card Protection Plan y Levob Verzekeringen ofrecen referencias sobre la delimitación entre prestaciones independientes y operaciones económicas únicas. Su interés metodológico reside en la necesidad de calificar la operación antes de determinar su régimen tributario. La utilización de ese razonamiento en el IGIC exige justificar su conexión con la norma aplicable; ninguna de esas sentencias resuelve el alcance del Decreto Legislativo 1/2025.[12]

La interpretación de beneficios fiscales requiere, asimismo, distinguir la prohibición de analogía de una interpretación indiscriminadamente restrictiva. La norma debe interpretarse conforme a los criterios jurídicos aplicables; lo vedado es extender por analogía el hecho imponible, las exenciones y los demás beneficios o incentivos más allá de sus términos estrictos.[13]

5. Mantenimiento normativo y seguridad jurídica en el tiempo

La conservación de las mejoras alcanzadas exige un mantenimiento normativo continuo. Un texto refundido no se conserva ordenado por el mero hecho de aprobarse. Necesita una disciplina legislativa posterior. Si después de su entrada en vigor el bloque IGIC-AIEM continúa modificándose mediante leyes de presupuestos, decretos-leyes, disposiciones adicionales dispersas, reformas sectoriales, normas con vigencia temporal o remisiones indirectas, el TR 1/2025 empezará a acumular nuevas capas de complejidad.

Por ello, el TR 1/2025 no puede concebirse como una operación cerrada. Su utilidad dependerá de la disciplina normativa posterior. Si las futuras modificaciones del IGIC y del AIEM se introducen de forma dispersa, mediante disposiciones presupuestarias, decretos-leyes o reformas sectoriales no integradas de inmediato en el texto refundido, el sistema volverá progresivamente a la situación que justificó la refundición. La claridad alcanzada en 2025 puede erosionarse si no existe una técnica estable de mantenimiento normativo.

Junto a la trazabilidad y al mantenimiento normativo, el sistema necesita versiones consolidadas fiables, actualizadas y accesibles. Esto parece una cuestión instrumental, pero en materia tributaria es esencial. La aplicación del IGIC y del AIEM depende de normas que pueden modificarse con rapidez. Si los textos consolidados no reflejan con precisión las reformas, se multiplica el riesgo de error.

La seguridad jurídica no se agota en refundir; exige mantener visible la vigencia real de cada precepto. En un impuesto sometido a modificaciones frecuentes, el operador necesita conocer no solo la redacción original del texto refundido, sino la redacción vigente en cada momento, las fechas de efectos, las disposiciones transitorias y las modificaciones posteriores. Sin una consolidación fiable, el texto refundido puede convertirse rápidamente en una fotografía normativa superada.

El mantenimiento exige que las modificaciones indiquen de forma clara el precepto afectado y sus efectos temporales. También aconseja conservar versiones históricas accesibles y enlazar las reformas con las disposiciones transitorias y las tablas de correspondencia. Una consolidación informativa facilita la consulta, pero no sustituye las publicaciones oficiales que determinan el contenido normativo.

La agenda de mejora comprende la actualización de las matrices, la identificación de los cambios con posible relevancia interpretativa y la adaptación de formularios, informes y bases de doctrina. El objetivo es que la concentración inicial no vuelva a perderse por nuevas disposiciones dispersas y que la consulta de la norma permita reconstruir también su historia.

La refundición ordena un estado del Derecho. Su utilidad futura depende de la forma en que se incorporen las reformas y se mantenga accesible la historia de las reglas. La trazabilidad y la actualización no son complementos externos de la seguridad jurídica: son condiciones para conservar la mejora alcanzada.

El Texto Refundido, en definitiva, no elimina el trabajo jurídico. Lo hace más técnico.

X. CONCLUSIONES

El Decreto Legislativo 1/2025 constituye un avance necesario en la ordenación normativa del IGIC y del AIEM. Reduce dispersión, concentra normas autonómicas, mejora la localización de reglas aplicables, reordena exenciones, sistematiza tipos de

gravamen, refuerza la visibilidad del AIEM y ofrece al operador jurídico un punto de entrada más claro al bloque de imposición indirecta canaria.

Pero su valor no debe llevar a una lectura acrítica. El Texto Refundido no sustituye a la Ley 20/1991, no constituye una codificación completa del IGIC, no ejecuta una refundición general del REF y no elimina la complejidad estructural del sistema. Su función es más concreta: ordenar determinados materiales normativos autonómicos dentro de una arquitectura que sigue siendo plural.

La Ley 20/1991 conserva su condición de norma matriz del IGIC. En ella permanece la estructura técnica del impuesto. El Texto Refundido de 2025 cumple una función sistematizadora respecto de bloques materiales específicos, especialmente exenciones interiores, tipos de gravamen, determinados regímenes especiales y AIEM. La correcta interpretación del sistema exige articular ambas normas, no sustituir una por otra.

La principal novedad del nuevo escenario no es solo normativa, sino metodológica. A partir de 2025, aplicar correctamente el IGIC exigirá distinguir entre estructura y desarrollo, entre norma matriz y norma refundida, entre seguridad de localización y seguridad de interpretación. El operador jurídico deberá manejar una arquitectura dual, reconstruir correspondencias cuando sea necesario y adaptar su técnica de cita a la nueva distribución de contenidos.

La refundición no es hermenéuticamente neutra. Regularizar, aclarar y armonizar son operaciones útiles, pero no inocuas. Reubicar normas, modificar literalidades e incorporar doctrina administrativa puede mejorar la seguridad jurídica, pero también condiciona la interpretación futura. El Texto Refundido no solo muestra el Derecho vigente. También organiza la forma en que ese Derecho será leído.

La distinción entre seguridad de localización y seguridad de interpretación sintetiza el resultado del análisis. La primera se beneficia de la concentración y de la nueva sistemática; la segunda exige justificar la continuidad de las reglas, el alcance de los ajustes y la pertinencia de la doctrina incorporada. La reducción de la dispersión no convierte ese trabajo en innecesario.

Las correspondencias oficiales facilitan ese examen, pero no sustituyen la comparación cualitativa. El ordenamiento ofrece una tabla de antecedentes; el razonamiento jurídico debe explicar la función del precepto, sus límites y su relación

con las restantes normas. Esta exigencia se mantiene tanto en la aplicación ordinaria como en la discusión de posibles diferencias interpretativas.

La refundición general del REF permanece en un plano distinto. La habilitación estatal de 1994 y la delegación autonómica que fundamenta el Decreto Legislativo 1/2025 tienen diferente destinatario, objeto y alcance. La necesidad de una ordenación más amplia conserva valor como propuesta de política legislativa, sin transformar aquella autorización temporal en una delegación indefinida.

Por eso, el Decreto Legislativo 1/2025 debe ser entendido como avance y como síntoma. Avance, porque hace más accesible una parte esencial del sistema tributario canario. Síntoma, porque confirma que la complejidad del Régimen Económico y Fiscal de Canarias no desaparece por el mero hecho de ser parcialmente refundida. Se hace más visible, más ordenada y manejable, pero sigue exigiendo método.

El Texto Refundido de 2025 no clausura la tarea interpretativa; la reorganiza. Antes, una dificultad principal consistía en encontrar la norma entre materiales dispersos. Ahora, una parte decisiva del trabajo consiste en comprender la función de cada regla dentro de una arquitectura plural. La seguridad jurídica dependerá no solo de que las disposiciones estén reunidas, sino de que puedan ser correctamente articuladas.

Refundir era necesario. Interpretar bien lo refundido será, desde ahora, la tarea decisiva.

Notas y referencias

1. Decreto Legislativo 1/2025, de 13 de octubre, exposición de motivos, artículo único y disposición final única. Publicado en el BOC núm. 207, de 20 de octubre de 2025; entrada en vigor el 21 de octubre de 2025. Fuente oficial.

2. Ley 20/1991, de 7 de junio: arts. 2 a 9, 16 a 26 y 28 a 48. Su consulta debe atender a la redacción temporalmente aplicable y a las disposiciones autonómicas que regulan las materias atribuidas a la Comunidad Autónoma. Fuente oficial.

3. Estatuto de Autonomía de Canarias, aprobado por Ley Orgánica 1/2018, art. 45; disposición adicional sexagésima sexta de la Ley 5/2024 y disposición adicional octava de la Ley 22/2009, expresamente identificadas en la exposición de motivos y el artículo único del Decreto Legislativo 1/2025. Fuente oficial.

4. Texto refundido aprobado por el Decreto Legislativo 1/2025, título I, capítulo I, arts. 1 a 31. Para la procedencia de cada exención, Resolución de 19 de noviembre de 2025 y su anexo. Fuente oficial.

5. Texto refundido aprobado por el Decreto Legislativo 1/2025, arts. 32 a 41. La referencia describe su estructura; el tipo aplicable a una operación es el correspondiente a la redacción vigente en su devengo. Fuente oficial.

6. Decreto Legislativo 1/2025, disposición adicional primera sobre remisiones normativas y disposición derogatoria única. Fuente oficial.

7. Decreto Legislativo 1/2025, exposición de motivos, ejemplos referidos a los arts. 4, 6 y 7 del texto refundido y explicación de la integración de doctrina administrativa. Fuente oficial.

8. Resolución de 19 de noviembre de 2025, de la Viceconsejería de Hacienda y Relaciones con la Unión Europea, publicada en el BOC núm. 239, de 2 de diciembre de 2025, anuncio 4131. Se dicta en desarrollo de la disposición adicional segunda del Decreto Legislativo y aprueba una tabla de correspondencias de efectos informativos. Fuente oficial.

9. Texto refundido aprobado por el Decreto Legislativo 1/2025, título II, arts. 92 a 94 y anexos; en coordinación con la regulación del AIEM de la Ley 20/1991. Fuente oficial.

10. Ley 19/1994, de 6 de julio, disposición final única, apartado 1. La habilitación para refundir se dirigió al Gobierno de la Nación y se otorgó por un plazo de un año. Su relevancia actual en este estudio es histórica y sistemática. Fuente oficial.

11. Decreto Legislativo 1/2025, disposiciones adicionales primera y segunda y disposición final única; texto refundido, art. 32.3. Deben distinguirse las disposiciones del Decreto Legislativo de las del texto que aprueba. Fuente oficial.

12. STJUE de 25 de febrero de 1999, Card Protection Plan, C-349/96, ECLI:EU:C:1999:93, apartados 29 y 30; STJUE de 27 de octubre de 2005, Levob Verzekeringen, C-41/04, ECLI:EU:C:2005:649, apartados 20 a 22. Referencias relativas al IVA sobre prestaciones complejas. Fuente oficial. Sentencia Levob.

13. Ley 58/2003, General Tributaria, arts. 12 y 14, en relación con el art. 3.1 del Código Civil. Fuente oficial.

Anexo I Distribución funcional y método de aplicación

Los cuadros de este anexo desarrollan las consecuencias prácticas de los apartados II, IV, VIII y IX. Localizan materias y ordenan las fases del análisis; no constituyen correspondencias oficiales entre la Ley 20/1991 y el texto refundido.

I.1 Distribución de materias entre las fuentes principales

Materia	Sede normativa de referencia
Naturaleza, sujeción y delimitación de operaciones	Ley 20/1991, arts. 2 a 9
Localización, devengo y sujetos pasivos	Ley 20/1991, arts. 16 a 21
Base imponible	Ley 20/1991, arts. 22 a 26
Deducciones, prorrata, regularización y devoluciones	Ley 20/1991, arts. 28 a 48, con las precisiones autonómicas aplicables
Exenciones interiores	Texto Refundido, arts. 1 a 31
Tipos y reglas sectoriales del IGIC	Texto Refundido, arts. 32 a 41
Regímenes especiales	Texto Refundido, arts. 42 a 91
Ámbito objetivo, exenciones interiores y tipos del AIEM	Texto Refundido, arts. 92 a 94 y anexos, coordinados con la Ley 20/1991

I.2 Secuencia de análisis jurídico

Fase	Cuestión que debe resolverse	Referencia principal
Delimitación	Operación, empresario y sujeción	Ley 20/1991, arts. 4 a 9
Territorio	Localización de bienes o servicios	Ley 20/1991, arts. 16 y 17
Tiempo y obligado	Devengo, sujeto pasivo e inversión	Ley 20/1991, arts. 18, 19 y 21
Exención	Requisitos del supuesto aplicable	TR, arts. 1 a 31; Ley 20/1991 para exenciones exteriores
Cuantificación	Base y tipo, incluidas reglas específicas	Ley 20/1991, arts. 22 a 26; TR, arts. 32 a 41
Repercusión y deducción	Factura, cuotas deducibles y prorrata	Ley 20/1991, arts. 20 y 28 a 48
Regímenes y gestión	Reglas especiales y obligaciones	TR, arts. 42 a 91; legislación y reglamentos aplicables
AIEM	Análisis separado del arbitrio cuando proceda	Ley 20/1991; TR, arts. 92 a 94 y anexos

La secuencia es una pauta de trabajo y puede requerir ajustes según el caso. No significa que toda cuestión deba resolverse en ese orden rígido ni que los regímenes especiales carezcan de efectos sobre las fases anteriores. Su finalidad es impedir que la consulta de un tipo o una exención sustituya el análisis completo del presupuesto de hecho.

I.3 Refundición general y refundición sectorial

Elemento	Previsión de 1994	Refundición de 2025
Gobierno destinatario	Gobierno de la Nación	Gobierno de Canarias
Objeto	Disposiciones legales del REF	Normas autonómicas sobre IGIC y AIEM
Habilitación	Disposición final única de la Ley 19/1994, con plazo de un año	DA 66.ª de la Ley 5/2024
Alcance	General respecto del REF	Sectorial y autonómico
Valoración	Antecedente de una sistematización más amplia	Ordenación de un bloque dentro del REF

I.4 Localización de materias en la Ley 20/1991

Matriz de localización material. La indicación de permanencia en la Ley 20/1991 no constituye una declaración de vigencia de todas sus redacciones históricas ni una equivalencia oficial con el texto refundido. Se identifican los bloques que permiten orientar el análisis integrado.

Artículos de la Ley 20/1991	Materia
2 y 3	Naturaleza y ámbito espacial
4	Hecho imponible
5	Actividades empresariales o profesionales
6	Entregas de bienes
7	Prestaciones de servicios
8	Importaciones
9	No sujeción
11 a 15	Exenciones relativas a operaciones exteriores e importaciones
16	Localización de entregas de bienes
17	Localización de prestaciones de servicios
18	Devengo
19	Sujetos pasivos en operaciones interiores e inversión del sujeto pasivo

Artículos de la Ley 20/1991	Materia
20	Repercusión
21	Sujetos pasivos en importaciones
22	Base imponible en operaciones interiores y modificaciones previstas en el propio artículo
23	Reglas especiales de base imponible
24	Regímenes de determinación de la base imponible
25 y 26	Base imponible en importaciones
28 y 29	Ámbito de las deducciones y cuotas deducibles
30	Exclusiones y restricciones de la deducción
31	Requisitos formales
32 y 33	Nacimiento y ejercicio del derecho a deducir
34	Actividades diferenciadas
35 y 36	Regla de prorrata, clases y criterios
37 y 38	Prorrata general y procedimiento
39	Prorrata especial
40 a 42	Bienes de inversión y regularización
43	Deducciones anteriores al comienzo de la actividad
44	Rectificación de deducciones
45 a 48	Devoluciones, con las precisiones autonómicas que procedan
59 a 64	Obligaciones, gestión, competencia, sanciones y rendimiento
69 a 92	Estructura del AIEM y materias conexas, coordinadas con el TR y los preceptos vigentes
93 a 96	Materias del REF que no quedan absorbidas por la refundición autonómica

Fuente: Ley 20/1991 y sus redacciones.

Anexo II Correspondencias de las normas autonómicas refundidas

Selección sistemática de la tabla oficial aprobada por Resolución de 19 de noviembre de 2025. Conforme al apartado VI, la correspondencia identifica el antecedente autonómico, pero no sustituye la lectura de las redacciones y de sus efectos temporales.

II.1 Exenciones interiores de la Ley 4/2012

Ley 4/2012	Artículo TR	Materia
50.Uno.1.º	2	Servicios postales
50.Uno.2.º	10	Hospitalización y asistencia sanitaria
50.Uno.3.º y 4.º	11	Profesionales médicos o sanitarios
50.Uno.5.º	12	Sangre, tejidos y otros elementos del cuerpo humano
50.Uno.6.º	30	Uniones, agrupaciones o entidades autónomas
50.Uno.7.º	13	Seguridad Social
50.Uno.8.º	3	Asistencia social
50.Uno.9.º	15	Enseñanza en centros educativos
50.Uno.10.º	16	Clases particulares
50.Uno.11.º	5	Cesión de personal
50.Uno.12.º	6	Entidades sin finalidad lucrativa y otras entidades
50.Uno.13.º	7	Servicios deportivos
50.Uno.14.º	8	Servicios culturales
50.Uno.15.º	14	Transporte de heridos o enfermos
50.Uno.16.º	17	Seguros
50.Uno.17.º	28	Sellos y efectos timbrados
50.Uno.18.º	18	Operaciones financieras
50.Uno.19.º	29	Loterías y juegos de azar
50.Uno.20.º	19	Terrenos no edificables
50.Uno.22.º	20	Entrega de edificaciones
50.Uno.23.º	21	Arrendamientos
50.Uno.24.º	24	Bienes utilizados en operaciones exentas limitadas
50.Uno.25.º	25	Bienes no afectos o excluidos
50.Uno.26.º	26	Entes públicos territoriales

Ley 4/2012	Artículo TR	Materia
50.Uno.27.º y Tres	27	Comerciantes minoristas
50.Uno.28.º	9	Artistas, escritores y otros profesionales
50.Uno.29.º	4	Autonomía y dependencia
50.Dos	31	Entidades de carácter social
50.Cuatro	22	Rehabilitación de edificaciones
50.Cinco	23	Renuncia a exenciones inmobiliarias

II.2 Tipos de gravamen de la Ley 4/2012

Artículo anterior	Artículo TR	Materia
51	32	Tipo general y normas generales
52	33	Tipo cero
54	34	Tipo superreducido del 3 %
54 bis	35	Tipo reducido del 5 %
56	36	Tipo incrementado del 15 %
57	37	Tipo especial del 20 %
58	38	Viviendas
59	39	Vehículos terrestres
60	40	Buques, embarcaciones y artefactos navales
61	41	Aviones, avionetas y demás aeronaves

II.3 Regímenes especiales y ámbito del AIEM

Norma de procedencia	Artículo TR	Materia
Ley 4/2012, art. 64	44	Régimen simplificado
Ley 4/2012, art. 65	45	Contenido del régimen simplificado
Ley 4/2012, art. 66	43	Volumen de operaciones
Ley 4/2012, art. 67	46	Bienes usados
Ley 4/2012, art. 68	47	Objetos de arte, antigüedades y colección
Ley 4/2014, art. 1	92	Ámbito objetivo del AIEM

Norma de procedencia	Artículo TR	Materia
Ley 4/2014, art. 2	93	Exenciones interiores del AIEM

La regulación de tipos del AIEM se localiza en el artículo 94 del texto refundido y se completa con sus anexos. Los restantes regímenes especiales y las disposiciones autonómicas adicionales se consultan en la tabla oficial completa. Esta selección no se presenta como inventario exhaustivo de equivalencias.

Fuente: Tabla oficial completa de correspondencias.