LEGISLACIÓN

Sección coordinada por

MIGUEL ÁNGEL HERRERO HERNÁNDEZ

INTRODUCCIÓN

La sección de legislación que se publica por vez primera en este número de la revista "Hacienda canaria" nace con vocación ocasional. No está por tanto destinada a aparecer en todos y cada uno de los futuros números de la revista, sino sólo en aquellos en que la ocasión lo requiera porque haya entrado en vigor una nueva norma que afecte de modo directo o indirecto a materias como la modificación del régimen económico y fiscal de Canarias, la posición de Canarias en Europa o la realización de ingresos y gastos públicos en nuestro territorio, o bien porque haya sido publicado algún proyecto normativo relativo a estas materias que sea de especial interés. En este caso, el contenido de la sección está formado por breves comentarios o reseñas a las modificaciones normativas recientes que afectan a los aspectos fiscales y a algunos aspectos económicos del REF.

Esta primera entrega de la sección de legislación se produce en un momento oportuno, por cuanto que se publica en el primer número del año 2003, al poco tiempo de la entrada en vigor de una norma que habitualmente viene cargada de novedades en las materias que nos interesan: la Ley de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

NOVEDADES LEGISLATIVAS PARA 2003 EN MATERIA DE ASPECTOS FISCALES DEL REF

MIGUEL ÁNGEL HERRERO HERNÁNDEZ

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

La Sección 5ª de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social para 2003 (en adelante, LM), bajo el epígrafe "Régimen Económico y Fiscal de Canarias", introduce determinadas modificaciones tanto en la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del REF (LIGIC), como en la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del REF (LEREF). Además, la disposición adicional duodécima de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, modifica el artículo 67.2 de la LIGIC.

Vamos a examinar a continuación cada una de estas modificaciones situándolas en su contexto normativo y explicando brevemente su alcance, no sin antes indicar que es preciso tener en cuenta la derogación tácita, parcial o total, de los artículos 7.2.1º y 4º, 8.2.16º, 11.1.18º.m), 11.1.28º, 39, 44.1, 45.1, 46.2, 47.2, 48.4, 55.1.a) y f), 56 bis.a), 57.1, 60.1, 62, 64.4, 82, 91, 92, 93, 95 y 112 del RD 2538/1994, de 29 de noviembre, que desarrolla la LIGIC. Por lo que respecta a la normativa de gestión del IGIC y del AIEM, en breve verá la luz un Decreto del Gobierno de Canarias para desarrollar la citadas novedades.

A) NOVEDADES EN EL IGIC

La mayoría de las novedades normativas en materia de IGIC están contenidas en el artículo 8 de la LM. A continuación las comentamos siguiendo la sistemática de la LIGIC. Fuera de esta ordenación la LM realiza con carácter general la conversión de pesetas a euros, aunque todavía permanecen algunas referencias a la antigua moneda en los artículos 11.1.30), 40.9 y 63 de la LIGIC.

HECHO IMPONIBLE

En materia de configuración del hecho imponible "operaciones empresariales" del IGIC, las novedades legislativas introducidas por la LM afectan a la calificación como entregas de bienes o prestaciones de servicios de los suministros informáticos, a las ejecuciones de obra y a las ce-

siones de bienes, así como a la localización de tres tipos de servicios: los de organización de ferias y exposiciones comerciales, los de telecomunicación, radiodifusión y televisión, y los prestados por vía electrónica. Vamos a analizar con mayor detenimiento estas modificaciones.

Calificación de los suministros informáticos como entregas de bienes o prestaciones de servicios

Igual que ocurre en el IVA, la LM ha modificado ligeramente la línea divisoria que separa las entregas de bienes y las prestaciones de servicios en el IGIC en el campo de los suministros informáticos en soporte material (si se suministran por redes informáticas se trata siempre de prestaciones de servicios que se localizan en sede del destinatario, como veremos), dando una nueva redacción de los artículos 6.2.1º y 7.2.16º de la LIGIC.

Recordemos que la calificación de una operación empresarial en general como entrega de bienes o prestación de servicios tiene, con independencia de su aspecto doctrinal, ciertos efectos prácticos, dado que las reglas de localización espacial son distintas en uno y otro caso, y además los tipos impositivos aplicables también pueden ser distintos. Con la nueva regulación, se consideran entregas de bienes los suministros de productos informáticos normalizados realizados en cualquier soporte material, igual que hasta ahora. Lo que cambia es la propia definición de producto informático normalizado, que antes era el producido en serie y ahora es el que no precisa de modificación sustancial para ser utilizado por cualquier usuario. Por su parte, son prestaciones de servicios los suministros informáticos en soporte material que no tengan la condición de entregas de bienes, esto es, tanto los confeccionados previo encargo del destinatario como los que sean objeto de adaptaciones sustanciales necesarias para su uso, considerándose accesoria la entrega del correspondiente soporte.

Las novedades más destacables en este punto son, en resumen, que desaparece la denominación de "productos informáticos específicos" para los suministros que tienen la condición de prestaciones de servicios, y que aumenta el ámbito material de éstos, al abarcar ahora el suministro de productos fabricados en serie pero que han de ser objeto de modificaciones sustanciales para su uso. El problema práctico que puede plantearse es la determinación concreta de cuándo la modificación de un producto informático es sustancial y cuándo no lo es. Una vía adecuada para la fijación de criterios en este punto pueden ser las consultas de la Dirección General de Tributos de la Consejería de Economía, Hacienda y Comercio.

Corolario del planteamiento expuesto es que en la importación en Canarias de productos informáticos normalizados se tributa por el valor del *software* incorporado al soporte material, mientras que en la importación de un producto informático no normalizado en soporte material sólo se tributa por el valor de éste. Este es el cri-

terio ya recogido en relación con la anterior distinción entre productos informáticos normalizados y específicos en la consulta de la Dirección General de Tributos de 2 de julio de 1997.

Ejecuciones de obra y cesiones de bienes

Como sabemos, las ejecuciones de obra son operaciones empresariales dimanantes de un contrato mercantil cuyo objeto es la consecución de un resultado material por parte del empresario previo encargo del cliente [1]. Hasta la reforma introducida por la LM, las ejecuciones de obra que tuvieran por objeto bienes muebles construidos o ensamblados por el empresario tenían la condición de entregas de bienes en el IGIC; las restantes ejecuciones de obra, entre las que se incluían las ejecuciones de obra inmobiliaria, sólo tenían la condición de entregas de bienes cuando el coste de los materiales aportados por el empresario superara el 20 por 100 del precio final de la obra.

Pues bien, en la línea marcada por el IVA, la LM realiza una modificación en la línea divisoria entre entregas de bienes y prestaciones de servicios de las ejecuciones de obra mediante una nueva redacción del artículo 6.2.4º de la LIGIC. En efecto, a partir de 1 de enero de 2003, sólo tienen la condición de entregas de bienes las ejecuciones de obra cuyo objeto sea la construcción o rehabilitación de una edificación [2], cuando el coste de los materiales aportados por el empresario exceda del 20 por 100 del precio final de la obra.

En definitiva, todas las ejecuciones de obra que no tengan por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación se consideran tras esta modificación prestaciones de servicios. Son tales, por tanto, no solamente las reparaciones de bienes muebles con incorporación de materiales, que conforme a la redacción anterior podían tener la condición de entregas de bienes en función de la relación entre el coste de los materiales precisos para realizarlas y su precio final, sino que además son prestaciones de servicios la fabricación de toda clase de bienes muebles por parte del empresario previo encargo del cliente [3]. Por último, tienen también la condición de prestaciones de servicios las ejecuciones de obra cuyo objeto sea una edificación sin aportación de materiales por parte del empresario o en las que el coste de los materiales empleados por éste no exceda del 20 por 100 del precio final.

[1] Así se desprende del artículo 1.544 del Código Civil, al que remite el artículo 50 del Código de Comercio.

[2] El concepto de edificación se encuentra en el artículo 5.5 de la Ley 20/1991, de 7 de junio.

[3] A pesar de que esta conclusión parece entrar en contradicción con el propio concepto legal de entrega de bienes, y a pesar también del criterio en contra de la DGT del Ministerio de Hacienda en el ámbito del IVA (v. gr. consulta 1845/2000), lo cierto es que la redacción de los artículos 8.dos.1º y 11.dos.6º de la LIVA, idéntica a los vigentes artículos 6.2.4º y 7.2.6º de la LIGIC, es contundente en cuanto a la caracterización como prestaciones de servicios de las ejecuciones de obra mobiliarias. A mayor abundamiento, el artículo 17.2.3º.d) de la LIGIC se refiere a la construcción de bienes muebles corporales como servicio.

Por otra parte, también en la línea marcada por el IVA, se introduce una modificación aclaratoria en el artículo 7.2.3º de la LIGIC, que hasta ahora configuraba como prestaciones de servicios las cesiones de uso o disfrute de bienes muebles. Ahora se refiere a las cesiones de uso o disfrute de bienes en general, con lo que se elimina la posibilidad de interpretar erróneamente que la cesión de uso de bienes inmuebles constituía una entrega de bienes en el ámbito del IGIC.

Localización de los servicios de organización para terceros de ferias y exposiciones de carácter comercial

Se consignan estos servicios de manera expresa en la letra b) del artículo 17.2.3º de la LIGIC, aprovechando que esta letra había quedado sin contenido tras la reforma introducida por la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. La LM se limita con esta innovación a legalizar la previsión normativa contenida en el artículo 39.5.3º, párrafo segundo "in fine" del Real Decreto 2538/1994.

Localización de los servicios de telecomunicación, radiodifusión y televisión

En la normativa reguladora del IVA se ha producido una modificación en las reglas de localización de estos servicios como consecuencia de la aplicación de la Directiva 2002/38/CE, por la que se modifica temporalmente la Directiva 77/388/CEE, del Consejo, de 17 de mayo (Sexta Directiva armonizadora de la imposición sobre el volumen de negocios) respecto del régimen del IVA aplicable a los servicios de radiodifusión y televisión y a algunos servicios prestados por vía electrónica. A pesar de que el IGIC no es un impuesto armonizado por las directivas comunitarias en materia de impuestos sobre el volumen de negocios [4], resulta imprescindible en este punto la coordinación con el IVA a efectos de evitar supuestos de doble imposición o de ausencia de tributación entre Canarias y el resto de la Comunidad Europea, y esta coordinación se ha realizado a través de la introducción de una nueva letra A) en el artículo 17.2.4º de la LIGIC. Antes de entrar en el análisis de este apartado, es preciso poner de relieve que, conforme dispone la disposición final Segunda de la LM, las previsiones normativas que a continuación se describen entrarán en vigor el día 1 de julio de 2003, por coordinación con lo que establece la citada Directiva 2002/38/CE respecto del IVA.

Se mantiene con respecto a la normativa hasta ahora vigente la definición de servicios de telecomunicación [5]. Son tales los que tienen por objeto la transmisión de informaciones por cualquier me-

[4] Vid. art. 4.1 del Reglamento (CEE) Nº 1911/91, del Consejo, de 26 de junio de 1991, relativo a la aplicación de las disposiciones del Derecho Comunitario en las Islas Canarias y art. 3.3 de la Sexta Directiva 77/388/CEE, del Consejo, de 17 de mayo de 1977.

[5] Esta definición coincide en lo esencial con la contenida en el anexo a la Ley 31/1987, de 19 de diciembre, de Ordenación de las Telecomunicaciones.

dio electromagnético, incluyendo la cesión del uso de medios de transmisión, y la provisión de acceso a redes informáticas [6]. Los servicios de radiodifusión y televisión son en realidad subespecies de servicios de telecomunicación; concretamente se trata de servicios de difusión. No obstante, no resulta ocioso citarlos separadamente, sobre todo teniendo en cuenta que hasta la LM el servicio de visionado de programas de televisión se localizaba a efectos del IGIC en el lugar de realización material del servicio.

Esquemáticamente, las nuevas reglas de localización de los servicios de telecomunicación, radiodifusión y televisión en el IGIC se resumen en dos:

- Cuando el destinatario que recibe un servicio de telecomunicación, radiodifusión o televisión se encuentre establecido o domiciliado en Canarias, la operación está siempre sujeta al IGIC, con independencia de que tal destinatario sea un empresario o profesional, o un particular.

Tratándose de un destinatario particular, se presume su residencia o domicilio en Canarias cuando el pago del servicio se efectúe con cargo a cuentas abiertas en establecimientos de entidades de crédito situados en Canarias. A falta de expresa previsión legal acerca del carácter de esta presunción, y conforme a la previsión contenida en el artículo 1.251 del Código Civil, debemos suponer que se trata de una presunción "iuris tantum", es decir, que admite prueba en contrario.

- Cuando el destinatario que recibe un servicio de telecomunicación, radiodifusión o televisión sea un particular que no se encuentre domiciliado en Canarias, o cuyo domicilio sea indeterminable, la operación estará sujeta al IGIC cuando el servicio en cuestión se utilice materialmente territorio canario, con una sola excepción: que tanto el prestador como el destinatario particular estén establecidos en el territorio armonizado del IVA, en cuyo caso la operación no estará sujeta al IGIC aún cuando la utilización material del servicio se realice en Canarias. Concretamente en este supuesto los servicios se sujetan al IVA de la sede del prestador.

El problema en este punto es que la Ley, a diferencia de lo que ocurría en la redacción anterior, no establece ninguna presunción relativa a la utilización material del servicio, con lo cual en la práctica va a ser muy difícil demostrar la sujeción al IGIC del servicio de telecomunicación, radiodifusión o televisión, por utilización material de particulares en Canarias.

A pesar del cambio total en la redacción del artículo 17.2.4º de la LIGIC realizado por la LM, la única diferencia de relieve con respecto a la normativa derogada es que, hasta ahora, la prestación de servicios de telecomunicación desde un establecimiento situado en la Comunidad Europea (Canarias excluida) a un particular residente en Canarias estaba sujeta al IVA del territorio del prestador, y

[6] Vid. art. 25 de la Ley 31/1987.

ahora en cambio está sujeta al IGIC, lo que supone un incremento notable del ámbito de sujeción del IGIC en relación con este tipo de servicios.

Debemos recordar que los servicios de telecomunicación que estén sujetos al IGIC están también exentos del mismo, con excepción de los servicios de difusión, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 24 de la LEREF.

Los siguientes ejemplos ayudarán a comprender la nueva tributación de las telecomunicaciones, radiodifusión y televisión en el IGIC:

- Los servicios de telefonía prestados a un empresario establecido en Canarias están siempre sujetos y exentos del IGIC, cualquiera que sea el prestador.

- Los servicios de telefonía prestados a un particular residente en Canarias están asimismo sujetos y exentos del IGIC en todo caso, cualquiera que sea el prestador.

Es preciso insistir en que en este punto se presume la residencia en Canarias de los particulares cuando se domicilie el pago del servicio de telefonía en una sucursal situada en Canarias de cualquier entidad financiera.

- Los servicios de televisión de pago prestados a particulares residentes en Canarias están sujetos al IGIC, al tipo general del 5 por 100, sea quien sea el prestador.

- Un servicio de telefonía móvil prestado por un operador establecido en Gran Bretaña a un particular sudamericano que se encuentra de vacaciones en Canarias y utiliza en este territorio el servicio, está sujeto y exento del IGIC.

- Un servicio de telefonía móvil prestado por un operador italiano a un particular residente en Alemania que se encuentra de vacaciones en Canarias y utiliza en este territorio el servicio, no está sujeto al IGIC. Estará sujeto al IVA italiano.

Por último es necesario indicar que los servicios de mediación en nombre y por cuenta de terceros en los servicios de telecomunicación, radiodifusión y televisión se localizan en la sede del destinatario y no, como ocurre en la generalidad de los servicios de comisión en nombre y por cuenta ajena, en el lugar en el que se localiza la operación principal.

Localización de los servicios prestados por vía electrónica

La Directiva 2002/38/CE, citada en el apartado anterior, ha establecido asimismo unas nuevas reglas de localización de los servicios prestados por vía electrónica en el ámbito armonizado del IVA, plausibles por su tendencia a acercar la tributación de estas operaciones al lugar de su consumo final, pero cuya eficacia desde el punto de vista recaudatorio está por ser demostrada. Este objetivo práctico es precisamente el que está en la base de la configuración en la misma Directiva de un nuevo régimen especial del IVA aplicable a los prestadores extracomunitarios de ser-

vicios electrónicos a consumidores finales domiciliados en el ámbito territorial de armonización del IVA, en cuya virtud los operadores establecidos fuera de la Comunidad (a estos efectos, también los operadores establecidos en Canarias) pueden optar por darse de alta y cumplir sus obligaciones fiscales en relación con estos servicios prestados por vía electrónica en la Hacienda pública de un solo país comunitario, a su elección, repartiéndose luego internamente la recaudación entre los diferentes Estados en función de los consumos finales realizados en cada uno.

La LIGIC ha recogido a través de la introducción por la LM de una nueva letra B) en su artículo 17.2.4º las nuevas reglas de localización de los servicios prestados por vía electrónica por la misma exigencia ineludible de coordinación con el IVA a que hemos hecho referencia en el apartado anterior, pero no se prevé un nuevo régimen especial del IGIC aplicable a los servicios prestados por vía electrónica, dado que la esencia de este régimen se encuentra en el hecho de que las entidades extracomunitarias operan simultáneamente en territorios con diferentes impuestos sobre volumen de negocios armonizados, en tanto que Canarias es exigible un único impuesto general indirecto que por añadidura no está armonizado a nivel comunitario. Igual que en el caso de los servicios de telecomunicación, radiodifusión y televisión, las nuevas previsiones del IGIC en esta materia entrarán en vigor el día 1 de julio de 2003, conforme establece la disposición adicional Segunda de la LM, dado que en esa misma fecha, en cumplimiento de la Directiva 2002/38/CE, entran en vigor las correlativas innovaciones en materia de IVA.

La LIGIC define los servicios prestados por vía electrónica en su artículo 17.2.5º.B) como los servicios que consisten en la transmisión por medio de equipos de procesamiento y enteramente transmitida por medios electrónicos. Esta definición plantea en primer término el problema del deslinde de estos servicios con los servicios de telecomunicación, que, recordemos, son los que tienen por objeto la transmisión de informaciones por cualquier medio electromagnético. Este deslinde, que no tiene una gran incidencia práctica en materia de localización del hecho imponible, como a continuación veremos, sí que la tiene en materia de devengo de obligaciones tributarias debido a la conocida exención de los servicios de telecomunicación en el IGIC recogida en el artículo 24 de la LEREF.

De las explicaciones accesorias contenidas en la Ley a las definiciones de servicios de telecomunicaciones y los prestados por vía electrónica podemos deducir que los servicios de telecomunicación consisten esencialmente en la puesta a disposición de los medios de transmisión electrónica de la información (p. ej., línea telefónica, provisión de acceso a Internet, etc.), en tanto que en los servicios prestados por vía electrónica se pone el acento no tanto en el medio de transmisión, que no obstante es importante como elemento identificador de este tipo de servicios, sino en los contenidos que se transmiten en formato electrónico: programas informáticos,

imágenes, texto, música, etc. En definitiva, se trata esencialmente en este segundo caso de los llamados servicios *online* que se descargan en el equipo de proceso de datos del destinatario. Dispone la LIGIC que el hecho de que proveedor y destinatario se comuniquen por correo electrónico no implica por sí mismo que nos encontremos ante un servicio prestado por vía electrónica. Por ejemplo, el hecho de que un pedido se haga por correo electrónico no convierte a la operación que se realice como consecuencia de dicho pedido en servicio prestado por vía electrónica.

La regla de localización de los servicios prestados por vía electrónica es muy sencilla: se localizan en la sede del destinatario en todo caso, es decir, sea quien sea y esté donde esté establecido el prestador, y sea cual sea la condición, empresarial o no, del destinatario del servicio. Como podemos comprobar, la regla de localización es muy parecida a la de los servicios de telecomunicación, con la particularidad de que no hay en materia de servicios prestados por vía electrónica previsiones relativas a la utilización material de los servicios por parte de particulares no residentes en Canarias. Eso sí, se introduce, igual que en el caso de los servicios de telecomunicación, la presunción "iuris tantum" de residencia del destinatario particular en el lugar donde se encuentre radicado el establecimientos de la entidad de crédito donde esté la cuenta con cargo a la que se pague el servicio.

El tipo de IGIC aplicable a los servicios prestados por vía electrónica es el general del 5 por 100. Este tipo es aplicable en todo caso, aún cuando los contenidos transmitidos por vía electrónica sean idénticos a los de otros productos cuya entrega tributa a tipos inferiores. Por ejemplo, la descarga por Internet de una novela de aventuras previo pago de un precio es un servicio prestado por vía electrónica al que se aplica el tipo del 5 por 100 de IGIC, mientras que la entrega de la misma novela en formato papel tributa, como libro, a tipo cero. Vemos en este ejemplo cómo el medio de transmisión de la información es sumamente relevante desde el punto de vista tributario, por cuanto condiciona tanto la calificación del hecho imponible como la aplicación de tipos impositivos.

Si el destinatario del servicio es un empresario establecido o domiciliado en Canarias, entra en juego el mecanismo de la inversión del sujeto pasivo. Tratándose de destinatarios particulares de servicios *online* domiciliados en Canarias, deberían soportar el IGIC que les repercutan sus proveedores, aunque éstos les envíen la información desde el otro extremo del mundo. La práctica demostrará la eficacia real de estas previsiones normativas, que dependerá en gran medida de la información sobre transacciones electrónicas de la que pueda disponer la Administración tributaria canaria.

EXENCIONES EN OPERACIONES INTERIORES

En esta materia, la única modificación relevante prevista en la LM es la extensión de la exención, en calidad de operación financiera, de los servicios de fedatarios públicos relativos a la modificación y extinción

de garantías de préstamos o créditos. Así, por ejemplo, el servicio notarial consistente en la autorización de una escritura de cancelación de hipoteca está desde 1 de enero de 2003 exento del IGIC. Además, en este mismo apartado 10.1.18) j) de la LIGIC se aclara que los Registradores de la Propiedad también tienen la consideración de fedatarios públicos a los efectos de la exención, aunque este era el criterio de la Administración tributaria canaria desde los inicios de la aplicación del IGIC, vía consulta tributaria [7].

Por lo demás, se redondea el límite de la franquicia del impuesto regulado en el artículo 10.1.28) de la LIGIC, que se sitúa en 25.000 euros en el año natural inmediatamente anterior al de entrada en vigor de la LM. Ésta prevé en este punto una aplicación retroactiva, por cuanto el nuevo límite se aplica a situaciones acaecidas antes de su entrada en vigor. Así, los empresarios o profesionales personas físicas cuyo volumen de operaciones en el año 2002 (calculado conforme ordena el artículo 51 de la LIGIC) no haya superado la cifra de 25.000 euros estarán exentos en todas sus operaciones durante el año 2003. Recordemos que para estar exentos durante el año 2002, de acuerdo con la normativa anterior, aquellos sujetos pasivos no debieron superar en el año 2001 un volumen de operaciones de 24.617,46 euros (Res. de la Dirección General de Tributos de 13 de febrero de 2002, BOC de 6 de marzo).

SUJETOS PASIVOS Y RESPONSABLES

La única modificación introducida por la LM en este apartado consiste en la exigencia de culpabilidad (dolo o culpa) en el supuesto de responsabilidad solidaria del artículo 21 bis.1 de la LIGIC (que se refiere a los destinatarios de las operaciones gravadas que eludan la correcta repercusión del impuesto), así como la extensión de dicha responsabilidad a la sanción que pueda proceder. Hay que advertir que, en tanto no culmine el proceso de reforma de la Ley General Tributaria, hoy en marcha, esta última previsión es contraria al principio general conforme al cual la responsabilidad no alcanza a las sanciones, contenido en el artículo 37.3 de la citada LGT.

TIPOS IMPOSITIVOS

La LM incide en la tributación a tipo cero de las operaciones empresariales relacionadas con el agua y el equipamiento comunitario, así como en los tipos incrementados que gravan los puros, ciertas bebidas alcohólicas y productos de primera necesidad, y los vehículos de motor. Veamos por separado estas innovaciones normativas.

Tipo cero en ciertas operaciones empresariales relacionadas con el agua

La LIGIC ya previó en la primera redacción de su artículo 27.1.1º.a) la aplicación del tipo cero del IGIC en las operacio-

[7] Vid. consulta de la DGT de 30 de diciembre de 1992.

nes de captación, producción y distribución de agua, con la finalidad de no gravar fiscalmente la realización de unas actividades que se dirigen al abastecimiento de este bien siempre esencial, pero especialmente protegido en Canarias.

Con efectos de 1 de enero de 2002 se modificó la redacción de este apartado a través de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, con el fin de adaptarlo a la técnica del impuesto. En efecto, la captación, producción o distribución de agua no constituyen en sí mismos hechos imponibles del IGIC sino operaciones preparatorias o necesarias para la realización de las entregas de agua. En consecuencia, sin ánimo de modificar el ámbito material de la sujeción a tipo cero en este punto, la redacción que entró en vigor el 1 de enero de 2002 se refería como sujetas al tipo cero del IGIC a las entregas de bienes y prestaciones de servicios directamente relacionadas con la captación, producción y distribución de agua. No obstante, esta intención se vio inmediatamente empañada por la aparición de interpretaciones extensivas que tendían a desnaturalizar el ámbito previsto por el legislador para el beneficio fiscal en el que realmente consiste el tipo cero del IGIC. Ni siquiera la Resolución de la Dirección General de Tributos de 15 de enero de 2002[8] (BOC de 25 de enero) sirvió para encauzar las interpretaciones más extremas de la nueva redacción legal, relativas a las operaciones empresariales relacionados con la distribución de agua.

Para ajustar en lo posible el ámbito del tipo cero en esta materia a la pretensión originaria del legislador, sin detrimento de la técnica del impuesto, la LM vuelve a redactar este artículo 27.1.1º.a) restringiendo el tipo cero a las entregas de bienes y prestaciones de servicios con destino a la producción y captación de agua, así como a la realización a las infraestructuras de canalización hidráulica.

Tipo cero en la construcción y rehabilitación de infraestructuras ferroviarias

Conforme dispone la vigente redacción del artículo 27.1.1º.f) de la LIGIC, tienen la consideración de equipamiento comunitario, a efectos de la aplicación del tipo cero del IGIC en su construcción o rehabilitación, las infraestructuras ferroviarias realizadas en zonas urbanas. Con esta previsión, la LM se anticipa al inicio de la construcción este tipo de infraestructuras, de las que ya existen en Canarias proyectos avanzados.

Reducción del ámbito material del tipo incrementado del 13 por 100 en relación con los puros

Tras la reforma de la LM, el anexo II.1.1º de la LIGIC prevé la aplicación del

[8] Por la que se establecen los límites en la aplicación en el Impuesto General Indirecto Canario del tipo cero y otros tipos a la entrega e importación de los productos previstos en el anexo VI de la Ley 20/1991, de 7 de junio, así como en la aplicación del tipo cero a la entrega e importación de agua y otros bienes directamente relacionados con la captación, producción y distribución de agua.

tipo incrementado del 13 por 100 en las entregas e importaciones de cigarros puros cuyo precio sea superior a los 1,8 euros por unidad, tributando por tanto al tipo general del 5 por 100 las entregas e importaciones de puros cuyo precio no supere la cifra indicada. En consecuencia, todos los cigarros puros cuyo precio oscile entre los 1,2 euros (límite vigente hasta 31 de diciembre de 2002) y 1,8 euros, han pasado en 2003 de tributar en su entrega o importación al 13 por 100 a tributar al tipo general del IGIC.

Reposición de la tributación de las importaciones y entregas de ginebra, gin, vodka y licores, así como de pañales, compresas y tampones, a la situación vigente antes de la entrada en vigor del AIEM

En relación con estos productos, la LM opta por restituir su régimen en la tributación del REF a la situación existente a 31 de diciembre de 2001. Veremos en el apartado correspondiente lo que ocurre en el caso del AIEM. En el IGIC, mediante una modificación de los anexos II.1.2º y VI de la LIGIC, la importación y entrega interior de ginebra y gin, vodka y licores pasan en 2003 de tributar al tipo general del 5 por 100 a tributar de nuevo al tipo incrementado del 13 por 100. Por su parte, la importación y entrega interior de pañales, compresas y tampones pasan de tributar a tipo cero a hacerlo al tipo reducido del 2 por 100, igual que antes del 1 de enero de 2002 [9]. Esta conclusión se desprende de la nueva redacción del anexo VI de la LIGIC dada por la LM, en cuyo número 1, aunque se incluyen como productos a tipo cero del IGIC en su importación y entrega interior los de la partida 481840 (precisamente los pañales, compresas y tampones), es lo cierto que el párrafo primero de dicho anexo VI condiciona la aplicación del tipo cero a que la importación y entrega de dichos productos estén sujetas y no exentas del AIEM, cosa que no ocurre en el año 2003, como se comentará en el apartado dedicado al hecho imponible del arbitrio.

Exclusión del tipo incrementado del 9 por 100 de los cuadriciclos ligeros

Mediante una modificación del anexo I bis de la LIGIC, se equipara la tributación en el IGIC de los ciclomotores de cuatro ruedas cuya cilindrada no supera los 50 centímetros cúbicos (llamados cuadriciclos ligeros) a la de los ciclomotores de dos y tres ruedas de pequeña cilindrada. Es decir, la importación y entrega interior de cuadriciclos ligeros pasan en 2003 de tributar al 9 por 100 a hacerlo al tipo general del 5 por 100.

Reestructuración de la relación de vehículos de motor que tributan al tipo general

La LM adapta la redacción del anexo II.1.3º de la LIGIC a las previsiones de re-

[9] Vid. consulta de la DGT de 22 de febrero de 1993.

forma del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte y a la terminología del Reglamento General de Vehículos, aprobado por Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre.

A efectos prácticos, la única diferencia reseñable respecto a la normativa vigente en el año 2002 en este punto consiste en la previsión del tipo general del 5 por 100 en las importaciones y entregas de vehículos mixtos adaptables cuya altura total sobre el suelo sea superior a 1.800 mm. que no sean vehículos todo terreno, en las condiciones que establezca reglamentariamente el Gobierno de Canarias.

Recordemos que hasta el 1 de enero del año 2002 existía una previsión parecida: era aplicable el tipo general del cinco por ciento a las importaciones y entregas a los furgones y furgonetas de uso múltiple cuya altura total sobre el suelo fuera superior a 1.800 mm. que no fueran vehículos todo terreno, previsión que se modificó en el año 2002 [10] para prever más sucintamente la aplicación del tipo general únicamente a los furgones o furgonetas que no fueran vehículos todo terreno, con la pretensión implícita de que los vehículos similares a furgonetas, pero de uso privado, tributaran en su importación o entrega, igual que se previó para los propios vehículos todo terreno en el año 2001 [11], al tipo incrementado del IGIC que correspondiera en función de su caballaje fiscal del vehículo (usualmente, al tipo incrementado del 13 por 100). No obstante estas plausibles intenciones, lo cierto es que la reforma del año 2002 dejó fuera de la aplicación del tipo general, en contra del espíritu que informa la Ley en esta materia, a una serie de vehículos, calificables reglamentariamente como mixtos adaptables, que por su propia configuración sólo tienen aplicación empresarial. Para evitar este efecto indeseado, la LM ha reintroducido el apartado que se había eliminado en el año 2002, cambiando las referencias a las categorías de los vehículos (de furgones y furgonetas de uso múltiple, que no está definida en el anexo II al Reglamento General de Vehículos, a vehículos mixtos adaptables) y remitiendo a un desarrollo reglamentario con la finalidad de excluir eventualmente a ciertos vehículos de auténtico uso privado (concretamente, algunos monovolúmenes de gran tamaño) de la aplicación del tipo general del 5 por 100 del IGIC en virtud de este apartado de la Ley.

Conforme dispone el anexo II al Reglamento General de Vehículos, son vehículos mixtos adaptables los automóviles especialmente dispuestos para el transporte, simultáneo o no, de mercancías y personas hasta un máximo de nueve, incluido el conductor, y en el que se puede sustituir eventualmente la carga, parcial o totalmente, por personas mediante la adición de asientos. En consecuencia, y a fal-

[10] A través de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.
[11] A través de la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

ta de mayores precisiones que pueda introducir el desarrollo reglamentario al que remite la Ley en este punto, será aplicable el tipo general del IGIC en la importación y entrega interior de vehículos que puedan destinarse indistintamente por su configuración objetiva al transporte de mercancías o de personas, y que estén por este motivo calificados como mixtos adaptables, cuya altura total sobre el suelo supere los 1.800 mm.

DEDUCCIONES

La LM introduce modificaciones en el artículo 31 de la LIGIC, en primer lugar, para incluir expresamente en la relación de documentos que justifican el derecho a la deducción de cuotas soportadas en el IGIC el recibo original en el que se documenta el reintegro de las compensaciones del régimen especial de la agricultura y ganadería (modificación ésta que obedece fundamentalmente a razones sistemáticas, porque la consideración del recibo agrícola como documento justificativo del derecho a la deducción ya estaba recogida en el artículo 58.4 de la LIGIC).

En segundo lugar, en paralelo con una modificación del IVA introducida por la propia LM, se dispone de forma concluyente que los documentos relacionados en este artículo 31 (factura original, documento acreditativo del pago a la importación o recibo agrícola) son los únicos que justifican el derecho a la deducción y que deben estar completos, por lo que su falta o defectos invalidantes implican la imposibilidad de ejercitar tal derecho, salvo rectificación. Con esta aclaración la LM, en materia de IVA y por reflejo en el IGIC, opta sin lugar a interpretación antiformalista alguna [12] por supeditar el ejercicio del derecho a la deducción a la posesión de los documentos indicados, opción que confieren al Estado español en materia de IVA los artículos 18.1.a) y 22.3 de la Sexta Directiva [13].

También de forma correlativa con una modificación en el IVA, la LM da una nueva redacción al artículo 33.4 de la LIGIC para aclarar que, fuera del supuesto de importación de bienes, las cuotas de IGIC se entienden soportadas cuando se reciba o en su caso se expida el documento justificativo del derecho a deducir, salvo que el devengo de la operación se produzca con posterioridad al recibo o a la emisión del citado documento, supuesto en el cual la cuota se entiende soportada cuando se produzca tal devengo.

Por último, se introduce de manera expresa la posibilidad de deducir las cuotas autorrepercutidas en el supuesto de la renuncia a la exención del régimen espe-

[12] El legislador sale así decididamente al paso de diversos pronunciamientos judiciales que restaban importancia a los requisitos de las facturas en orden a la deducibilidad de las cuotas soportadas, como la st. del TSJ de Extremadura de 18 de junio de 1996 o las sts. del Tribunal Superior de Justicia de Navarra de 9 de junio de 1998 y 29 de octubre de 1999.

[13] Así lo reflejan los fallos de las sentencias del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea de 14 de julio de 1988 (asuntos acumulados 123 y 330/87) y de 5 de diciembre de 1996 (asunto C-85/95).

cial aplicable a las operaciones con oro de inversión recogido en el artículo 58 ter.6 de la LIGIC.

DEVOLUCIONES

En el apartado de devoluciones la única novedad introducida por la LM en su disposición adicional vigésima octava consiste en extender a otras personas autorizadas a despachar en nombre y por cuenta de los importadores el IGIC ante la Administración tributaria canaria la posibilidad de la que ya desde 1998 disfrutan los agentes de aduanas, a saber: acceder a la devolución directa por parte de la Administración tributaria canaria de las cuotas del impuesto que hayan satisfecho por cuenta de sus clientes importadores, siempre que tengan derecho a la deducción total de las cuotas soportadas, cuando éstos no les hayan reembolsado este importe anticipado dentro del plazo de un año desde la importación.

REGÍMENES ESPECIALES

Régimen especial simplificado

En primer lugar, la LM introduce de forma novedosa (aunque esta novedad constituye legalización parcial de disposiciones reglamentarias), a través de la modificación del artículo 49.2 de la LIGIC, la exclusión automática del régimen simplificado para los sujetos pasivos que superen un determinado volumen anual de ventas, así como para los que superen un determinado volumen anual de compras para su actividad empresarial. Concretamente no pueden acogerse al régimen simplificado las personas físicas o entidades sin personalidad jurídica, integradas exclusivamente por personas físicas, cuyo volumen total de negocio haya superado los 450.000 euros (IGIC excluido) en el año natural anterior (300.000 euros para las actividades agrícolas, forestales o ganaderas comprendidas en el campo de aplicación del régimen simplificado), y tampoco aquellos cuyas adquisiciones e importaciones de bienes y servicios corrientes hayan superado los 300.000 euros (IGIC excluido) para todas sus operaciones empresariales en el año natural anterior. En ambos casos (tanto para las ventas como para las compras), si en el año inmediato anterior se hubiese iniciado la actividad empresarial o profesional, los importes de ventas o de compras efectivamente realizadas se elevarán al año a efectos de la aplicación de los mencionados límites. Esta innovación normativa es plenamente coherente con la filosofía que impregna la regulación del régimen simplificado, uno de cuyos fines es la atenuación de los costes inherentes a los deberes formales que tendrían que asumir los pequeños empresarios y profesionales en el régimen general. Si por el volumen de actividad empresarial la explotación tiene una cierta entidad económica, es plausible que el legislador prevea la eliminación del privilegio que en definitiva representa el régimen simplificado respecto del régimen general.

La LM legaliza además otras previsiones normativas que hasta su entrada en vigor tenían únicamente rango reglamentario. Así, el nuevo artículo 49.3 de la LIGIC

dispone que la renuncia al régimen simplificado tendrá efecto para un periodo mínimo de tres años, previsión que estaba contenida en el artículo 12.6 del Decreto 182/1992, de 15 de diciembre, sobre gestión del IGIC; en el artículo 50.1.A) de la LIGIC se incorporan previsiones específicas acerca de la deducibilidad de las cuotas soportadas por operaciones corrientes –letras a) a f)–, que vienen figurando en los anexos a las sucesivas órdenes de la Consejería de Economía, Hacienda y Comercio de fijación anual de los parámetros del régimen simplificado del IGIC; por último, en el artículo 50.1.C) de la Ley se legaliza la consideración como activos fijos de aquellos de los que se disponga como consecuencia de contratos de arrendamiento financiero y la influencia de las subvenciones recibidas en la deducibilidad del IGIC soportado en la adquisición o importación de elementos de inmovilizado, previsiones que también venían figurando en los anexos a las órdenes reguladoras del régimen.

Régimen especial de la agricultura y ganadería

La primera novedad en relación con este régimen especial contenida en la LM es la ampliación de su ámbito objetivo a las actividades pesqueras, a través de la modificación del artículo 55.1 de la LIGIC. Sin descartar que haya podido tratarse de un desliz del legislador (posibilidad nada descabellada, teniendo en cuenta el ritmo de tramitación de la Ley de Medidas Fiscales de cada año), es criticable que esta novedad normativa no vaya acompañada de una correlativa adaptación del artículo 55.4 de la LIGIC, dedicado a la enumeración de las explotaciones comprendidas en el ámbito material de este régimen especial, y más teniendo en cuenta que la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social eliminó específicamente de la relación de explotaciones a los criaderos de moluscos, crustáceos y las piscifactorías. Como quiera que la citada relación de explotaciones del artículo 55.4 es meramente ejemplificativa, hay que entender que las explotaciones relacionadas con la pesca se encuentran de nuevo dentro del ámbito del régimen especial de la agricultura y ganadería, el cual, por cierto, debiera denominarse por la Ley después de esta innovación normativa, igual que en el IVA, "régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca".

En segundo lugar, análogamente a lo examinado en relación con el régimen simplificado, el nuevo artículo 55.2.6º de la LIGIC introduce un nuevo supuesto de exclusión del régimen especial de la agricultura y ganadería por superar el titular de la explotación un determinado importe anual en la adquisición de bienes y servicios corrientes. Este importe es el mismo que en el régimen simplificado: 300.000 euros (IGIC excluido) por todas sus compras empresariales corrientes (incluyendo las que no se destinen al régimen especial de la agricultura y ganadería) en el año natural anterior, elevando al año el importe si se hubiese iniciado la actividad empresarial en el citado periodo anual. Por lo que se refiere a las ventas, es preciso recordar en este punto que la exclusión del régimen especial

de la agricultura y ganadería por superar un determinado volumen de operaciones a determinar reglamentariamente ya estaba recogido en el artículo 55.2.3º de la LIGIC desde la reforma introducida por la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, si bien nunca llegó a producirse esta determinación reglamentaria, que ahora parece ya insoslayable.

La modificación más relevante de las introducidas por la LM en el régimen especial de la agricultura y ganadería del IGIC es sin duda la exclusión sin posibilidad de opción por este régimen de las sociedades mercantiles y de las sociedades cooperativas, igual que sucede en la normativa del IVA. Esta conclusión se desprende del último párrafo del artículo 55.2 y de la nueva redacción del artículo 55.3, ambos de la LIGIC. Conforme al primero, los únicos sujetos excluidos que pueden quedar sometidos al régimen especial son aquellos que hayan salido del ámbito de aplicación del régimen especial por haber superado un determinado volumen de ventas o de compras, siempre que en año anterior no superen los límites que determinaron la exclusión y no renuncien a la aplicación del régimen. Conforme al nuevo artículo 55.3 de la LIGIC, la renuncia al régimen especial tiene efecto para un periodo mínimo de tres años (previsión que supone una criticable reiteración respecto del segundo párrafo del artículo 55.1 de la propia LIGIC). La anterior redacción del artículo 55.3 disponía que los sujetos pasivos previamente excluidos (entre los que se incluían las sociedades mercantiles y las cooperativas) podían optar por la reinclusión en el régimen en la forma que se determinase reglamentariamente. Este desarrollo reglamentario fue llevado a cabo por el artículo 24.6 del Decreto 182/1992, de 15 de diciembre, en la redacción dada por el Decreto 51/1998, de 17 de abril, del que se desprendía con claridad la posibilidad de que las sociedades mercantiles y las cooperativas pudieran optar por permanecer en el régimen especial de la agricultura y ganadería a través de la declaración censal de comienzo o modificación, sin sujeción a plazo. En definitiva, tras la reforma introducida por la LM, las sociedades mercantiles y las cooperativas dedicadas a la explotación agrícola o ganadera deben tributar en el régimen general del IGIC, lo cual es coherente si tenemos en cuenta que el régimen especial de la agricultura y ganadería tiene un marcado carácter tuitivo en relación con pequeños empresarios agrícolas y ganaderos con serias carencias de infraestructura administrativa y de apoyo fiscal y contable.

Es interesante destacar que las sociedades civiles, y particularmente las sociedades agrarias de transformación reguladas en el Real Decreto 1776/1981, pueden seguir optando por el régimen especial de la agricultura y ganadería del IGIC, al no haber sido excluidas expresamente del régimen en la reforma propiciada por la LM. La importancia en Canarias y la realidad económica de estas entidades pueden justificar esta discrepancia respecto de la regulación del IVA, en la que están también excluidas del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

DEBERES FORMALES

La LM introduce en la LIGIC una serie de modificaciones relativas a facturación que se derivan de la Directiva 2001/115/CE, del Consejo, por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE con el objeto de simplificar, modernizar y armonizar las condiciones impuestas a la facturación en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido [14]. Decimos que las modificaciones se derivan de la Directiva citada porque no puede hablarse de una transposición de la Directiva en materia de IGIC, dado que, como sabemos, Canarias está fuera del ámbito armonizado del IVA [15]. Cosa distinta es que se estime conveniente, por evidentes razones de homogeneidad de la normativa que se refiere a la documentación de las operaciones empresariales, extender al ámbito del IGIC las nuevas disposiciones en materia de facturación introducidas en el IVA.

La primera de las modificaciones introducidas por la LM consiste en eliminar del articulado de la LIGIC la expresión "documentos equivalentes" a las facturas, dado que esta expresión hacía referencia a los documentos expedidos en los supuestos de inversión del sujeto pasivo recogidos en el artículo 19.1.2º de la LIGIC, documentos que conforme a la Directiva 2001/115/CE deben denominarse también lisa y llanamente "facturas". Por este motivo se modifican los artículos 20.2, 20.3, 31.1.3º, 44.3, 59.1.b), 59.1.c), y 63.2.3º de la LIGIC.

En segundo lugar, la LM introduce un nuevo número 4 en el artículo 59 para establecer que la factura se podrá expedir, ya por el propio empresario o profesional que realiza la operación, ya por su cliente en nombre y por cuenta de aquél, siempre que exista un contrato previo por escrito al efecto y se garantice la aceptación por parte del proveedor de cada factura, ya por un tercero que actúe asimismo en nombre y por cuenta del sujeto pasivo.

Además el artículo 59.4 dispone que las facturas podrán ser transmitidas por medios electrónicos, siempre que el destinatario dé su consentimiento y los medios electrónicos utilizados garanticen la autenticidad de su origen y la integridad de su contenido, y prevé el desarrollo reglamentario de esta materia. Tal desarrollo reglamentario está hoy contenido en el artículo 9 bis del Real Decreto 2405/1985, desarrollado por la Orden del Ministerio de Hacienda de 5 de diciembre de 2002 (BOE núm. 298, de 13 de diciembre), a cuyo contenido nos remitimos. En ambas normas reglamentarias se prevé la autorización de los sistemas de facturación electrónica, también en Canarias, por la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

[14] La citada Directiva obliga a los Estados miembros a adoptar antes de 1 de enero de 2004 una serie de disposiciones en materia de facturación para garantizar el buen funcionamiento del mercado interior por lo que respecta al IVA, en los siguientes aspectos: relación de menciones obligatorias en las facturas, criterios comunes relativos a la facturación electrónica, autofacturación y subcontratación de operaciones de facturación. La LM traspone parcialmente la Directiva en lo relativo a los tres últimos aspectos, modificando la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, y asimismo refleja estas modificaciones en la LIGIC.

[15] Ver nota 4 anterior.

La LM también introduce un nuevo número 5 en el artículo 59 de la LIGIC para establecer que la Administración tributaria podrá exigir la traducción a cualquier lengua oficial en España tanto las facturas correspondientes a operaciones realizadas en Canarias como las recibidas por empresarios o profesionales establecidos en este territorio. Esta previsión legal es extensible a la importación de bienes, dado que la LIGIC no distingue.

INFRACCIONES Y SANCIONES

Desde la entrada en vigor del Decreto-Ley 21/1993, de 29 de diciembre, la LIGIC incluyó infracciones y sanciones específicas del IGIC que se superpusieron a las establecidas con carácter general en los artículos 77 y siguientes de la Ley General Tributaria. Concretamente en el artículo 63.2.3º de la LIGIC resultante de dicha modificación disponía, en paralelismo con el IVA, que se consideraba infracción tributaria simple la repercusión improcedente en factura de cuotas del IGIC por parte de quienes no fueran sujetos pasivos del Impuesto, y además no ingresaran estas cuotas en Hacienda dentro del plazo correspondiente.

La LM modifica este precepto, en primer lugar para ampliar su ámbito subjetivo, al incluir también a los sujetos pasivos que no debiesen realizar tal repercusión. Así, cometen también esta infracción hoy los empresarios y profesionales que realizando una operación exenta repercutan alguna cuota de IGIC a sus clientes, e incluso, a nuestro juicio, los que repercutan IGIC a un tipo superior al establecido normativamente. Para mitigar los rigores a los que pudiera llevar esta ampliación del campo de sujetos infractores, el artículo 63.2.3º incluye ya no una, sino dos excusas absolutorias: la declaración de las cuotas repercutidas en exceso y su devolución a quienes las soportaron. En otras palabras, si un sujeto pasivo que haya repercutido una cuota de IGIC por encima de las previsiones legales declara tal cuota en el correspondiente modelo de autoliquidación o bien se la devuelve a quien la ha soportado, rectificando la factura emitida, en ambos casos antes del inicio de una eventual comprobación administrativa, no le es exigible responsabilidad alguna por esta infracción tributaria.

B) NOVEDADES EN EL AIEM

Una vez transcurrido el primer año de aplicación del AIEM, entran en vigor en el año 2003 algunas modificaciones en esta nueva figura tributaria que afectan a los aspectos que indicamos a continuación.

HECHO IMPONIBLE

Ejecuciones de obra mobiliaria

En coordinación con la nueva regulación de las ejecuciones de obra introducida por la LM en la normativa del IGIC, a la que nos hemos referido, la disposición adicional duodécima de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de

28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, da una nueva redacción al artículo 67.2.1º de la LIGIC para excluir del concepto de entrega de bienes las ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de bienes muebles. En consecuencia, la entrega de cualquiera de los bienes comprendidos en el anexo IV de la LIGIC por productores canarios que los hayan elaborado previo encargo del cliente no se encuentra sujeta al AIEM desde el 1 de enero de 2003.

Modificaciones del ámbito material de sujeción del AIEM

Como sabemos, el hecho imponible del AIEM está constituido, conforme dispone el artículo 67.1 de la LIGIC, tanto por la importación en Canarias como por la entrega interior en este territorio, realizada por productores, de los bienes comprendidos en el anexo IV de la propia LIGIC (anexo IV en el que además se especifican los tipos de gravamen del Arbitrio). Pues bien, la LM no modifica el artículo 67.1 de la Ley, pero sí el anexo IV al que éste se remite, con lo cual modifica por vía indirecta el ámbito material de sujeción del Arbitrio.

Los números 1 y 3 del apartado Siete del artículo 9 de la LM recogen sendas relaciones de partidas estadísticas con sus tipos que se incluyen y se excluyen, respectivamente, del anexo IV tal y como fue redactado por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, que fue, recordemos, la Ley que introdujo en nuestro ordenamiento el AIEM. No todas las modificaciones realizadas por la LM afectan al ámbito de sujeción del Arbitrio, es decir, a la delimitación de su hecho imponible, ya que en algunos casos se trata de meras adaptaciones a los cambios acaecidos hasta finales de 2002 en el Arancel Aduanero comunitario (TARIC), y en otros casos lo único que cambia es el tipo impositivo aplicable. En este apartado detallaremos someramente el deslinde entre las verdaderas modificaciones del hecho imponible introducidas por la LM y las meras adaptaciones al TARIC, dejando para el apartado dedicado a los tipos impositivos las reformas del anexo IV relativas específicamente a los mismos.

Las adaptaciones puras y simples al TARIC [16] afectan, esquemáticamente, a los siguientes productos: ciertos jugos de naranja y de manzana (partidas arancelarias 200912, 200919 y 200971), los combustibles derivados del petróleo (subpartidas 2710114100 a 2710196900), y los neumáticos recauchutados (subpartidas 40121100 a 40121900). Estas adaptaciones, así como

[16] Las modificaciones en el arancel aduanero que afectaron al AIEM en el año 2002 fueron plasmadas en las Resoluciones del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de 10 de diciembre de 2001 (BOE nº 307, de 24 de diciembre) y 17 de enero de 2002 (BOE nº 22, de 25 de enero). Estas modificaciones tuvieron efecto directo en los anexos IV y V de la LIGIC por virtud de lo dispuesto en el artículo 83.3 (hoy 83.4) de la misma.

su reflejo en el anexo V de la LIGIC (que como sabemos recoge el listado de productos que sólo se gravan por el AIEM cuando se importan en Canarias, no en su producción interior), ya fueron recogidas, por su mero valor informativo y con la intención de proporcionar seguridad a los operadores económicos, en la Resolución de la Dirección General de Tributos de 14 de marzo de 2002 (BOC de 29 de marzo). La LM ha añadido un número 4 al artículo 83 de la LIGIC con el fin de atribuir en lo sucesivo la competencia de adaptación al TARIC de los anexos IV y V de la LIGIC al Consejero de Economía, Hacienda y Comercio del Gobierno de Canarias.

En lo relativo a las verdaderas alteraciones del hecho imponible del AIEM, podemos enumerar las siguientes en 2003:

- Sustitución de las doradas de mar (subpartida 0302696100) por los pargos dorados (subpartida 0302699500) como productos gravados por el AIEM a la importación, corrigiéndose así un error originario de la LIGIC derivado de la idéntica denominación como "doradas" de ambas especies.

- No sujeción al AIEM en las importaciones de quesos (partida 0406) y aceites vegetales (subpartidas 1507909000 a 1515299000), porque respecto de las mismas no existe autorización comunitaria para establecer diferencial alguno de tipos, al no figurar en el Anexo a la Decisión 2002/546/CE, del Consejo, de 20 de junio de 2002. No se plantean problemas prácticos con esta supresión del ámbito de sujeción. En efecto, el tipo impositivo del AIEM inicialmente fijado a la importación de estos productos era el tipo cero debido a que tal importación está incentivada con el Régimen Específico de Abastecimiento (REA), con la consiguiente incongruencia de su gravamen por el AIEM.

- No sujeción al AIEM en las importaciones de ciertas compotas, jaleas y mermeladas (subpartida 20079939), respecto de las que el Estado español no fue autorizado a establecer un diferencial de tipos impositivos entre importación y entrega interior en la Decisión del Consejo de 20 de junio de 2002.

- No sujeción al AIEM en las importaciones de los siguientes productos utilizados como materias primas industriales o como aprovisionamientos para la industria canaria:

  - Jugos de las partidas 200911 (jugo de naranja congelado), 200941 y 200949 (jugo de piña), 200979 (ciertos jugos de manzana) y 200990 (mezclas de jugos), que se realicen en envases iguales o superiores a 150 kilogramos.

  - Envases "tetra brick" y "tetra pack" (dentro de la subpartida 481920).

- No sujeción al AIEM en las importaciones y entregas interiores de pañales, compresas y tampones (subpartida 481840), que están considerados productos de primera necesidad a nivel comunitario. Los tipos impositivos del IGIC para 2003 en la importación y entrega interior

de estos productos están detallados en el apartado correspondiente de este trabajo, al que nos remitimos.

- No sujeción al AIEM en las importaciones de los siguientes productos, que no se producen actualmente y no es previsible su producción a medio plazo en Canarias [17]:

  - Salsa mayonesa (subpartida 2103909081).

  - Una buena parte de los tubos de plástico de la partida 3917. Nos remitimos al apartado dedicado a los tipos impositivos para exponer la situación tributaria por el AIEM de estos productos.

  - Bolsas de papel con una anchura en la base inferior a 40 centímetros (subpartida 481940).

  - Manufacturas de fundición, de hierro o acero (partida 7325).

  - Sacos de dormir, edredones, almohadas y cojines (subpartidas 940430 y 940490).

- No sujeción al AIEM en las importaciones y entregas interiores de los siguientes bienes, que no se producen actualmente y no es previsible su producción a medio plazo en Canarias:

  - Hilos y cables para electricidad (subpartida 85445910).

  - Construcciones prefabricadas de hierro o acero para invernaderos (subpartida 94060031).

EXENCIONES

La LM modifica el artículo 70.2 de la LIGIC para incluir entre las operaciones exentas las entregas interiores de los combustibles derivados del petróleo incluidos en el anexo IV que se utilicen en el transporte marítimo o aéreo de pasajeros y de mercancías entre las Islas Canarias, siempre que dicho transporte sea regular. Las importaciones de combustibles con dicho fin están asimismo exentas, merced a la remisión contenida en el artículo 73.3.1º de la LIGIC.

Por otro lado, se establece con carácter retroactivo la exención en las importaciones de doradas de mar (partida 0302696100) y de ciertas compotas, jaleas y mermeladas (partida 20079939), como artificio técnico ideado para anular las liquidaciones y en su caso devolver las cuotas que hayan podido ingresar los contribuyentes como consecuencia de la importación de unos productos respecto de los cuales no existe autorización para establecer un diferencial de tipos impositivos

[17] Debe recordarse que la producción efectiva en Canarias de los bienes contenidos en el anexo V de la LIGIC es un principio inspirador del AIEM, pero puede darse el caso de bienes que no se producen actualmente o se producen de manera insuficiente en Canarias y que sin embargo estén incluidos en el citado listado de protección. En estos supuestos, salvo modificaciones legales como las que nos ocupan, debe exigirse el arbitrio a la importación.

conforme a la Decisión del Consejo de 20 de junio de 2001.

TIPOS IMPOSITIVOS

En primer lugar, la LM modifica el artículo 84.2 de la LIGIC para introducir un tipo específico del AIEM en las importaciones de labores del tabaco (partida 2402) de 6 euros por cada 1.000 cigarrillos, con el fin de proteger e manera eficaz la especialmente delicada producción tabaquera canaria frente a la competencia exterior.

En segundo lugar, el tipo impositivo del AIEM aplicable en las importaciones y entregas interiores de ginebra, gin, vodka y licores, pasa del 15 por 100 a tipo cero. Recordemos que en el caso del IGIC, la LM ha optado por restituir la tributación de estos productos a la situación existente a 31 de diciembre de 2001: es aplicable el tipo incrementado del 13 por 100 en su importación y entrega interior.

En tercer lugar, se ha producido una notable alteración en la asignación de tipos impositivos en el seno de la partida 3917 (tubos y accesorios y tubería de plástico). Hasta la entrada en vigor de la LM todos los productos de esta partida estaban gravados al tipo del 15 por 100 únicamente a la importación, y exentos en su producción interior. Esta situación no era deseable, dado que dentro de esta partida se incluyen productos que ni se fabrican ni van a fabricarse a largo plazo en Canarias, y cuya importación por tanto sólo producía efectos recaudatorios y encarecedores de productos finales, aunque también se incluyen productos que pueden desarrollarse en un periodo más o menos razonable. Tras una tormentosa tramitación parlamentaria, la plasmación final de esta partida en los anexos IV y V de la LIGIC deja mucho que desear desde el punto de vista técnico, tanto por la omisión de subpartidas en la relación (v. gr., la 39172191), como por los errores (v. gr., en las subpartidas 39173231 y 39173235 se habla impropiamente de tubos rígidos) y las innecesarias precisiones que se contienen en muchas de las subpartidas a las que se asigna el tipo cero. Haciendo un ejercicio de síntesis, podemos decir que a partir de 1 de enero de 2003 están gravados por el AIEM a la importación, al tipo del 15 por 100, los siguientes productos incluidos en la partida 3917:

- Tubos rígidos de polímeros de etileno con diámetro inferior a 250 mm.

- Tubos rígidos de polímeros de cloruro de vinilo (PVC) de pared compacta con diámetro inferior a 400 mm.

- Todo tipo de tubos flexibles con diámetro inferior a 250 mm., que no sean de polímeros de etileno ni de polímeros de cloruro de vinilo, con excepción de los fabricados para una presión superior a 27,6 megapascales y de las tripas artificiales.

- Accesorios de polímeros de cloruro de vinilo con diámetro inferior a 200 mm.

Los demás productos de la partida 3917 no están sujetos o están sujetos a tipo cero, en ambos casos con idéntico efecto práctico.

DEVOLUCIONES

Como consecuencia de la modificación del artículo 84 de la LIGIC por la LM, ya no es preciso repercutir el AIEM en las entregas de combustible exentas por el artículo 70.2 de la LIGIC (las realizadas a productores de energía eléctrica, agua y ahora también a empresas de transporte regular interinsular), por lo que ha desaparecido el supuesto de devolución de cuotas repercutidas en las citadas operaciones exentas del AIEM. La reducción del control por parte de la Administración tributaria canaria que supone esta modificación normativa se suple con la previsión legal de un modelo de declaración específico de las operaciones exentas del artículo 70.2 de la LIGIC a presentar por los productores de combustible.

En segundo lugar, la LM modifica el artículo 85.2 de la LIGIC para prever la posibilidad de devolver cuotas de AIEM ingresadas como consecuencia de la importación de bienes cuya producción en Canarias está protegida por el Arbitrio (esto es, los contenidos en el anexo V de la LIGIC), en el supuesto de que tales productos salgan de territorio canario. Esta previsión es coherente con los principios que rigen la imposición indirecta, que proscriben el gravamen en un territorio donde el producto gravado no va a ser consumido. Recordemos que antes de esta modificación legal la LIGIC vetaba toda posibilidad de devolución de cuotas ingresadas por importación de bienes comprendidos en el anexo V citado.

DEBERES FORMALES

La LM modifica los artículos 78.2 y 3, y 88.1.b) de la LIGIC, con el fin de eliminar del articulado la expresión "documentos equivalentes" a las facturas. Son reproducibles aquí la explicación del fundamento de esta modificación en el apartado dedicado a los deberes formales del IGIC, al que nos remitimos.

C) NOVEDADES EN LOS INCENTIVOS FISCALES DE LA LEY 19/1994 (LEREF)

El artículo 10 de la LM modifica los artículos 26 y 27 de la LEREF en los aspectos que se especifican a continuación.

MOFICACIONES EN LA BONIFICACIÓN A LA PRODUCCIÓN DE BIENES CORPORALES EN CANARIAS (ARTÍCULO 26 DE LA LEREF)

Recordemos que a partir de la modificación introducida en el artículo 26.1 de la LEREF por el Real Decreto-Ley 7/1998, de 19 de junio, se estableció que los porcentajes de la bonificación en la cuota del correspondiente impuesto directo por producción de bienes corporales en Canarias regulado en este artículo serían del 50 por 100 hasta el 31 de diciembre de 2001, del 40 por 100 para los devengos producidos en 2002 y del 30 por 100 en 2003. La razón de esta gradación se encontraba en el carácter de ayuda de Estado al funcionamiento que desde la perspectiva comunitaria tiene el incentivo fiscal que nos ocu-

pa, ayuda que, en el momento de su aprobación por la Comisión Europea, que se produjo el día 23 de enero de 1998, debía tener carácter decreciente y limitado en el tiempo, conforme a las Directrices sobre las ayudas de Estado con finalidad regional de la Comisión Europea [18].

Pues bien, la LM ha fijado el porcentaje de deducción en un 50 por 100 con carácter indefinido y con efectos retroactivos a 1 de enero de 2002 con el fin de asegurar la continuidad en la aplicación del citado porcentaje. Esta innovación ha sido posible merced a la Modificación de las citadas Directrices sobre las ayudas de Estado de finalidad regional [19]. Entre otros, se da nueva redacción al apartado 4.16 para establecer que las ayudas al funcionamiento en favor de las regiones ultraperiféricas de la Comunidad Europea, como es el caso de Canarias, no tienen por qué ser a la vez decrecientes y limitadas en el tiempo. Se abrió así la posibilidad de notificar a la Comisión un cambio de condiciones de esta ayuda de Estado, que ha tenido reflejo en la normativa interna a través de la modificación legal que nos ocupa.

MODIFICACIÓN EN LA RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS (ARTÍCULO 27 DE LA LEREF)

La importancia económica de la RIC en Canarias y su intensiva utilización en la práctica empresarial desde 1994, unidas a la inexistencia de un adecuado desarrollo reglamentario de este incentivo, llevaron a la aparición y consolidación de problemas interpretativos y de aplicación que fueron en gran medida resueltos por la Comisión para el análisis de los problemas de la aplicación de la RIC, constituida bajo los auspicios del Ministerio de Hacienda, la cual rindió su informe final en diciembre de 2000. Muchos de los criterios de la Comisión fueron recogidos en la importante consulta vinculante del Ministerio de Hacienda de 25 de abril de 2001.

No obstante, después de que la Comisión diera fin a sus trabajos, nuevas discrepancias en torno a la interpretación y aplicación del artículo 27 de la LEREF han surgido entre la Administración tributaria y los contribuyentes que han utilizado este incentivo. La LM ha querido dar solución a los problemas más relevantes (aunque es de lamentar que alguno se haya quedado pendiente de aclaración, como por ejemplo el concepto de mejora tecnológica), pero también se ha ocupado, como veremos, de los problemas que ya eran pacíficos tras la consulta vinculante de 25 de abril de 2001. Debido a esta génesis de la modificación legislativa, todas las reformas se presentaron en la tramitación parlamentaria de la LM como disposiciones de carácter aclaratorio, no innovador del ordenamiento, con la principal consecuencia de su aplicación con carácter "ex tunc". No obstante, es innegable el carácter innovador de alguna de las reformas, conforme tendremos ocasión de comentar.

[18] DOCE 98/C 74/06.
[19] DOCE 2000/C 258/06.

Actualización de referencias normativas

La LM cambia las referencias a la derogada exención por reinversión de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, contenidas en los apartados 2 y 7 del artículo 27 de la LEREF, por otras a la deducción por reinversión regulado en el artículo 36 ter de la nueva Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Este cambio de referencia encierra una importancia que trasciende a una mera adaptación formal y afecta a una cuestión que ha generado fuertes discrepancias en la aplicación del incentivo y que la LM no ha resuelto de manera expresa: la cuestión relativa a la aptitud de los beneficios extraordinarios de las entidades jurídicas producidos en Canarias para la dotación de la RIC. El artículo 27.2 de la LEREF establece que no tiene la condición de beneficio no distribuido (y por tanto no es apto para dotar RIC) el correspondiente a rentas "que se hayan beneficiado de la deducción" por reinversión de beneficios extraordinarios. Pues bien, parece que la circunstancia de que la Ley considere rentas que no son aptas para dotar RIC las que se hayan beneficiado de la deducción por beneficios extraordinarios implica, "a contrario sensu", que los beneficios extraordinarios obtenidos en Canarias que no hayan generado el derecho a la citada deducción eso sí, beneficios procedentes, a nuestro juicio, de bienes afectos sí que son aptos para la dotación de RIC. En cualquier caso, los tribunales resolverán lo procedente en los recursos que están hoy planteados al respecto.

Dotación de la reserva

Como es sabido, la RIC se dota en las entidades jurídicas fundamentalmente con cargo a la parte del beneficio contable que se destine a reservas voluntarias en el ejercicio económico. A modo de cautela, y con la intención de que la dotación de la RIC implique un incremento efectivo de la capacidad de autofinanciación empresarial, la LEREF disponía antes de la reforma introducida por la LM que la disminución del conjunto de reservas en el ejercicio en que se obtiene el beneficio o en el siguiente implica la correlativa disminución del montante de beneficio con cargo al que se puede dotar la RIC. De modo plausible, la LM ha permutado la referencia al conjunto de reservas por la alusión a los fondos propios, modificación que permite la capitalización de reservas o la compensación de pérdidas con cargo a reservas sin que estas operaciones impliquen merma alguna en las posibilidades de dotar RIC.

Por otro lado, el artículo 27.8 de la LEREF, en la nueva redacción dada por la LM, dispone que la dotación de la RIC se podrá entender probada cuando el sujeto pasivo (tanto si es empresario social como si es empresario individual) haya presentado dentro del plazo legalmente establecido la declaración tributaria en la que aplique el incentivo fiscal inherente a la RIC. Es criticable la falta de claridad de esta disposición, que se presta a diferentes interpretaciones. La que nos parece más adecuada es la siguiente: si se ha presentado en plazo la declaración tributaria en la que se aplique la RIC, cualquier incumplimiento formal o temporal de los

deberes contables es irrelevante para el disfrute del incentivo. Así, por ejemplo, circunstancias como la falta de legalización de libros contables o el depósito extemporáneo de la certificación de los acuerdos de aprobación de las cuentas anuales y de la aplicación del resultado en el Registro Mercantil por parte de las entidades jurídicas no deben suponer pérdida del beneficio fiscal que la RIC supone. En esta línea interpretativa, el párrafo primero del artículo 27.8 tiene carácter meramente aclaratorio, dado que antes de que se introdujera en la Ley también eran plenamente defendibles los extremos apuntados. También podría interpretarse esta innovación en el sentido de que la presentación en plazo de la declaración tributaria sustituye al propio balance. Esta interpretación, atendiendo a la naturaleza contable del incentivo, es rechazable. La contabilización de la reserva debe seguir considerándose, en la línea trazada por las sentencias del Tribunal Supremo de 25 de septiembre de 1989, 20 de enero de 1990 y 12 de noviembre de 1992 en materia del Fondo de Previsión para Inversiones, antecedente de la RIC, como un requisito sustantivo para el disfrute de los beneficios fiscales de ésta, y así se desprende del artículo 27.3 de la LEREF.

Materialización de la reserva

En el apartado de materialización de la reserva en adquisición de activos, en primer término la LM introduce en la LEREF de forma más o menos precisa algunos criterios ya plasmados en la citada consulta vinculante del Ministerio de Hacienda de 25 de abril de 2001, por lo que buena parte de estas innovaciones normativas tienen un marcado carácter aclaratorio en la medida en que aparecen como legalización de criterios preexistentes. Tal es el caso de la posibilidad de materialización de la reserva en la adquisición de ciertos activos fijos de carácter inmaterial (concesiones administrativas, aplicaciones informáticas, derechos de propiedad industrial) cuando los efectos económicos de su explotación sean localizables en Canarias, o de la materialización en rehabilitación de activos fijos propios si se cumplen los requisitos contables para su activación. Sin embargo, la Ley modifica parcialmente el criterio contenido en la consulta vinculante citada al especificar que si se adquiere un inmueble para su inmediata rehabilitación y el coste de la reforma a realizar es superior al precio satisfecho por la construcción, excluido el valor del suelo, se considera a efectos de la RIC que se ha adquirido un activo usado (la consulta consideraba que el conjunto adquirido era un activo nuevo). En este caso hay que entender que se adquiere un activo usado que no tiene por qué suponer una mejora tecnológica para la empresa adquirente, equiparándose en consecuencia a los activos nuevos a efectos de RIC. Tal conclusión se desprende tanto de la ubicación sistemática del precepto, posterior a la exigencia de mejora tecnológica con carácter general, como de la necesidad de evitar una interpretación absurda de la Ley, dado que si dicho bien usado debiera suponer una mejora tecnológica, como ocurre con todos los demás bienes usados, la mención legal de este concreto supuesto sería totalmente superflua.

En segundo lugar, la LM introduce nuevos criterios de materialización de la

reserva. Así, se recoge ahora la posibilidad de materializar en gastos de investigación (no se mencionan los gastos de desarrollo ni los de innovación tecnológica) activables contablemente, en la parte que corresponda a gastos de personal por investigaciones realizadas en Canarias, y a gastos de proyectos contratados con Universidades y centros oficiales situados en Canarias. Si bien esta innovación puede incentivar la indagación original y planificada que persigue la ampliación de conocimientos científicos y técnicos, que es la actividad en la que en definitiva consiste la investigación, es lo cierto que su incompatibilidad con otros incentivos fiscales, proclamada por la propia LEREF, priva en buena medida de efectividad a esta forma de materialización de la RIC, dado que entra en competencia directa con otro incentivo fiscal más potente en lo que a las actividades de investigación se refiere: la deducción por inversiones en Canarias [20]. Por otro lado, se introduce por la LM una limitación a la consideración como activo fijo de las inversiones activables realizadas por arrendatarios en los inmuebles arrendados, que es la duración mínima de cinco años del arrendamiento. Interpretamos que la Ley se refiere aquí a duración efectiva, prórrogas incluidas, y no de la inicialmente prevista en el contrato.

En tercer término, se introducen dos novedades importantes que afectan a la materialización de la reserva: la declaración de inversiones anticipadas y la posibilidad de suspensión del plazo de materialización.

La LM introduce un nuevo apartado 10 en el artículo 27 de la LEREF para dar cabida a la posibilidad de presentar una declaración de inversiones anticipadas. Como es sabido, la consulta vinculante de 25 de abril de 2001, recogiendo un criterio de la Comisión de la RIC, interpretó que el "dies a quo" a efectos de computar el plazo de materialización de la RIC es la fecha a partir de la cual la obtención de ingresos proporciona capacidad para realizar la inversión. Con la novedad que estamos comentando será posible materializar la reserva incluso antes de que comience a gestarse el beneficio, siempre que se comunique la materialización anticipada junto con la declaración del IS, del IRNR o del IRPF del periodo impositivo en el que se comience a invertir (la falta de esta comunicación se considera incumplimiento de las condiciones del incentivo fiscal), y que las futuras dotaciones a las que se refiere la citada materialización se realicen con cargo a los beneficios generados hasta 31 de diciembre de 2005, fecha límite de autorización de las ayudas de Estado inherentes a la RIC por parte de la Comisión Europea, conforme a la decisión de la Comisión de 23 de enero de 1998.

[20] Las actividades de investigación realizadas en Canarias pueden acogerse a la deducción por inversiones en Canarias, regulada en el artículo 94 de la LIGIC, aplicando sobre el importe de los gastos e inversiones (inmuebles excluidos) realizados en Canarias, menos el 65 por 100 de las subvenciones recibidas, un tipo de deducción que oscila entre el 54 y el 90 por 100 (art. 94 de la LIGIC en relación con el art. 33.1 de la LIS).

Los bienes de inversión no sólo deben adquirirse dentro del plazo de materialización de la RIC (que conforme a la interpretación citada es de cinco años, el primero de los cuales es aquél en el que se genera el beneficio), sino que también deben entrar en funcionamiento dentro del mismo. Así parece exigirlo la Ley cuando expresa que los activos fijos deben ser utilizados en territorio canario. Hasta la LM, el plazo de materialización de la RIC no admitía suspensión alguna. No obstante, en una interpretación finalista de la ley, el Ministerio de Hacienda, en su consulta de 25 de abril de 2001, había considerado que cuando nos encontramos con obras de larga duración y la obra no ha finalizado en ese plazo pero existe una intención sería, confirmada por elementos objetivos, de llevar a cabo sin interrupciones la inversión en curso en el plazo que por su naturaleza le corresponda, será admisible la materialización de RIC en dichos activos. Recogiendo este mismo espíritu, la disposición adicional vigésima séptima de la LM para 2003 dispone que si el proceso de materialización ya iniciado se viera afectado directa y temporalmente por las futuras Directrices de Ordenación General y del Turismo en Canarias, los interesados podrán solicitar de la Agencia Tributaria la suspensión del plazo de materialización en tanto dure aquella afectación. Se supedita la aplicación de esta disposición a su autorización por la Comisión Europea y a su posterior desarrollo reglamentario.

NOVEDADES LEGISLATIVAS PARA 2003 EN MATERIA DE ASPECTOS ECONÓMICOS DEL REF Y HACIENDAS LOCALES CANARIAS

JESÚS ÁLVAREZ HERNÁNDEZ

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

A) LEY 53/2002, DE 30 DE DICIEMBRE, DE MEDIDAS FISCALES, ADMINISTRATIVAS Y DE ORDEN SOCIAL

Artículo 99. Modificación de la Ley 27/1992, de 24 de noviembre, de Puertos del Estado y de la Marina Mercante.

Se modifica la disposición adicional decimoquinta (Registro Especial de buques y empresas navieras en Canarias) mediante nueva redacción al apartado cuatro 1 y cuatro 2, párrafos a) y c).

La redacción del apartado cuatro 1, es la siguiente:

"*Cuatro. Requisitos de inscripción de las empresas navieras y de los buques.*

1. Podrán solicitar su inscripción en el Registro especial las empresas navieras que tengan en Canarias su centro efectivo de control, o que, teniéndolo en el resto de España o en el extranjero, cuenten con un establecimiento o representación permanente en Canarias, a través del cual vayan a ejercer los derechos y a cumplir las obligaciones atribuidas a las mismas por la legislación vigente.

Para la inscripción de las empresas navieras, será necesaria únicamente la aportación del certificado de su inscripción en el Registro Mercantil donde se refleje que el objeto social incluye la explotación económica de buques mercantes bajo cualquier modalidad que asegure la disponibilidad sobre la totalidad del buque".

La modificación sobre la anterior redacción básicamente corresponde a la creación del segundo párrafo transcrito, relativo a la inscripción en el Registro Mercantil."

La redacción del apartado cuatro, 2, párrafos a) y c) es la siguiente:

"2. Las empresas a que se refiere el número anterior podrán solicitar la inscripción en el Registro especial de aquellos buques que cumplan los siguientes requisitos:

a) Tipo de buque: todo buque civil apto para la navegación con un propósito

mercantil, excluidos los dedicados a la pesca, ya estén los buques construidos o en construcción".

"c) Título de posesión: las empresas navieras habrán de ser propietarias o arrendatarias financieras de los buques cuya inscripción solicitan; o bien tener la posesión de aquellos bajo contrato de arrendamiento a casco desnudo u otro título que lleve aparejado el control de la gestión náutica y comercial del buque".

Las modificaciones corresponden a los términos siguientes:

En el apartado a) se amplían los requisitos del buque para su inscripción en el Registro, sustituyendo el término "… buque civil utilizado para la navegación …" por "… buque civil apto para la navegación …"

En el apartado c): en el texto anterior se limitaba el título de posesión a que las empresas navieras fueran sólo propietarias de los buques; en la redacción actual se amplía el título a que tales empresas sean propietarias o arrendatarias financieras de los buques en cuestión. El resto del apartado continúa igual.

B) LEY 51/2002, DE 27 DE DICIEMBRE, DE REFORMA DE LA LEY 39/1988, DE 28 DE DICIEMBRE, REGULADORA DE LAS HACIENDAS LOCALES

Se analizan exclusivamente las modificaciones de dicha Ley respecto a las disposiciones especiales en relación con las entidades locales canarias referidas a su peculiar REF.

Las modificaciones se basan en la adaptación al REF del nuevo sistema de financiación concretando su aplicación en Canarias al propio tiempo que se garantiza la preservación del Régimen ante dicho sistema (art. cuadragésimo cuarto, que da nueva redacción al art. 139 de la Ley 39/88, y disposición adicional séptima, respectivamente, de la Ley). Tales modificaciones del REF han sido informadas por el Parlamento de Canarias conforme al art. 46.3 del Estatuto de Autonomía de Canarias.

Las modificaciones del nuevo texto son las siguientes:

1. Art. 139 de la Ley 39/88.

Se trata de un texto de adición al citado precepto, que concreta las singularidades que presenta la financiación común de las entidades locales canarias por la existencia del REF, que en el sistema de financiación de la presente Ley se manifiesta, entre otros, en lo siguiente:

- En la inaplicación de determinados impuestos estatales indirectos como el IVA o en la inaplicación o aplicación atenuada de ciertos impuestos especiales de fabricación, como indica el propio Preámbulo en su último párrafo.

- Como consecuencia de la existencia de este Régimen Especial, el importe de la cesión de la recaudación de los impuestos

cedidos de esta Ley es inferior en las entidades locales canarias y "… siendo así que el nivel de financiación estatal de las mismas debe ser igual que el de las correlativas entidades locales de la Península e Islas Baleares, el Fondo Complementario de Financiación se adecuará a tal circunstancia", según explica la Exposición de Motivos.

La materialización de estas peculiaridades en el artículo se plasma recogiendo únicamente de los impuestos cedidos aquellos que son aplicables en Canarias. Por ello, a los municipios de las Islas Canarias a los que se refiere el artículo 112 de la Ley, así como a los Cabildos Insulares, únicamente se les cederá el porcentaje correspondiente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de los Impuestos Especiales sobre Cerveza, sobre Productos Intermedios y sobre Alcohol y Bebidas Derivadas, y en su consecuencia, estas cuantías son asimismo las únicas que serán objeto de deducción a efectos de lo dispuesto en los artículos 114 ter y 126 ter de esta Ley, esto es, en el Fondo Complementario de Financiación solo se deducen los impuestos cedidos que se aplican en Canarias.

En el párrafo primero del nuevo art. 139 se omite el inciso final existente en el mismo artículo antes de esta Ley de reforma, que establecía expresamente la equiparación de los Cabildos Insulares con las Diputaciones Provinciales a los efectos de los recursos de la Ley [21]. Esta omisión resulta incomprensible ya que no existe cláusula similar en toda la Ley, y se constata aún más si se considera que los Consejos Insulares de Baleares sí tienen atribuido expresamente el mismo tratamiento que las Diputaciones Provinciales reconocido en el art.138 de la Ley inicial 39/1988 que no ha sido modificado en la Ley de reforma actual 51/2002.

2. Disposición Adicional Séptima.

Establece que "La participación en los tributos del Estado de las entidades locales canarias regulada en el Capítulo II de esta Ley se determinará respetando lo establecido en su peculiar régimen económico y fiscal".

Se trata de un precepto de nueva creación en la Ley 39/1988, cuyo objetivo es garantizar la adecuación a las peculiaridades fiscales del REF del nuevo sistema de financiación común de las entidades locales canarias en materia de participación en los tributos del Estado previsto en la Ley.

[21] El texto del anterior art. 139 era el siguiente: "Las Entidades locales canarias dispondrán de los recursos regulados en la presente Ley, sin perjuicio de las peculiaridades previstas en la legislación del Régimen Económico Fiscal de Canarias. A estos efectos los Cabildos Insulares de las Islas Canarias tendrán el mismo tratamiento que las Diputaciones Provinciales".

El texto del primer párrafo del actual art. 139 es el siguiente: "Las Entidades locales canarias dispondrán de los recursos regulados en la presente Ley, sin perjuicio de las peculiaridades previstas en la legislación del Régimen Económico Fiscal de Canarias".