# RESEÑAS BIBLIOGRÁFICAS

## INTRODUCCIÓN

En esta nueva sección, que aparece por primera vez en este número de la revista, tenemos la intención de incluir breves reseñas en relación con aquellas obras, en la medida que se vayan publicando, que versen sobre las especialidades que directa o indirectamente incidan en el Régimen Económico y Fiscal de Canarias o que puedan ser de interés para la Hacienda canaria.

## I. CANARIAS A FINES DEL SIGLO XX: LOS LÍMITES DEL CRECIMIENTO ECONÓMICO Y LA NECESIDAD DE ESTRATEGIAS NUEVAS EN EL FUTURO INMEDIATO [1]

**POR SANTIAGO DE LUXÁN MELÉNDEZ**
**Universidad de Las Palmas de Gran Canaria**

A propósito del libro de **Miranda Calderín, S. (ed.): *Canarias, siglo XX. De la Emigración a la inmigración. Un análisis económico*, Real Sociedad Económica de Amigos del País de Las Palmas, Las Palmas de Gran Canaria, 2002, 233 p.**

La RSEAP de G. C. por iniciativa y bajo la dirección del asesor fiscal y profesor del Departamento de Economía Financiera y Contabilidad Salvador Miranda Calderín (que actúa como editor), presenta ahora, como libro, los textos correspondientes al ciclo de conferencias que, con el sugestivo título *Canarias, siglo XX. De la Emigración a la inmigración. Un análisis económico*, tuvo lugar en el seno de la citada sociedad entre el 30-I-2002 y el 20-VI-2002. Participaron en el mismo: A. González Viéitez, economista y profesor de la ULPGC ("El modelo económico canario", pp. 19-49); Aniano Hernández Guerra, sociólogo, jefe de Servicio del Instituto Canario de Estadística y profesor de la ULPGC ("Sociología de los procesos migratorios", pp. 51-76); Óscar Bergasa Perdomo, economista y profesor de la ULPGC ("El Puerto como motor económico", pp.77-90); Fernando Redondo Rodríguez, economista, del Consejo Económico y Social de Canarias y de la Consejería de Economía, Hacienda y Comercio del Gobierno de Ca-

[1] Esta recensión sólo hace referencia a los aspectos del Régimen Económico y Fiscal de Canarias tratados en la obra.

narias ("La Agricultura, Industria y Pesca", pp. 91-115); Antonio Cruz Caballero, abogado y experto en temas de turismo ( "El Turismo", pp.117- 149); Ginés de Rus Mendoza, economista y profesor de la ULPGC ("Infraestructuras y desarrollo económico", pp. 151-176); Salvador Miranda Calderín ("Una fiscalidad diferenciada", pp. 177-219). Finalmente, el libro se cierra con el enunciado de siete conclusiones parciales y una conclusión global, redactadas por el editor, el citado Miranda Calderín [2].

Los ejes principales que vertebran un discurso relativamente homogéneo, a partir de las siete conferencias que conforman el libro son, a nuestro entender, los siguientes:

En primer lugar, el reconocimiento del enorme crecimiento del Archipiélago en la segunda mitad del siglo XX. En segundo lugar, los cambios estructurales que ha experimentado la economía canaria, todavía no suficientemente reconocidos por las autoridades y por la sociedad canaria; el editor del libro sintetiza esta idea con la feliz expresión de "la utopía del desarrollo industrial en Canarias y la agricultura como simple adorno de nuestro paisaje"; otro de los autores, prefiere hablar de los intentos de industrialización hacia fuera (el tabaco) o hacia dentro (la instauración de una tarifa especial) que culminaron con la puesta en marcha del Régimen Económico y Fiscal de Canarias de 1972 [3]. En tercer lugar, el final de la inversión pública en infraestructuras como factor determinante del crecimiento económico canario, junto con el posible funcionamiento ineficiente en la gestión de las mismas (el caso de los puertos). En cuarto lugar, un horizonte de incertidumbres, condicionado por la amenaza de la superpoblación y la excesiva ocupación del territorio, con el telón de fondo del "coste de la insularidad" y la lejanía ("ultraperificidad"). Por último, los cambios en el régimen fiscal y financiero especial de Canarias, que llenos de ambigüedades en la década de los 90', en opinión de Miranda Calderín, han hecho perder una gran oportunidad de canalizar hacia inversiones deseadas por los canarios, las grandes dotaciones de la Reserva de Inversiones.

En relación con el último aspecto, es necesario recordar que las ventajas legislativas, en el campo económico y fiscal [4] (es función del Estado, no sólo recaudar, sino, de modo muy especial, incentivar la actividad económica), que ha caracterizado la historia del Archipiélago Canario desde la Conquista, son necesarias para compensar los costes de la insularidad y la lejanía: "*Hazemos* [a los canarios] *libres y*

[2] El ciclo fue clausurado con una conferencia de Adán Martín, Consejero de Economía, Hacienda y Comercio del Gobierno de Canarias, patrocinador del libro, que no se recoge en el mismo.

[3] González Viéitez, p. 39.

[4] En el texto se hace referencia a la disposición adicional tercera de la Constitución de 1978 que consolidaba el Régimen Económico y Fiscal de Canarias de 1972, al supeditar su reforma al dictamen de la Comunidad Autónoma y al artículo 45 del Estatuto de Autonomía de Canarias de 1982, que reconocía las especificidades económico-fiscales de Canarias. Miranda, pp. 198-199.

*esentos de pagar e que no paguen alcavalas ni monedas ni otros pechos ni tributos ni derechos algunos".* [5] La Historia de la Hacienda en Canarias se nos presenta como un círculo vicioso de largo recorrido, entre la contradicción permanente de una política de exenciones fiscales por parte del Estado, y la creación de impuestos, que rebajan aquéllas, por parte de las Haciendas Locales, que tienen que dar respuesta a la necesidad de dotarse de recursos. Este análisis bien podría traducirse en la definición de una administración regional o local siempre insuficiente, o en una historia siempre frágil de avances en la exención, seguidos de retrocesos por mor de las nuevas imposiciones. En cualquier caso, se corre el peligro de mostrar una cara siempre amable del Estado que, en algunas épocas, como el siglo XVIII, o la primera mitad del XIX, no lo fue tanto.

La contribución de Miranda Calderín, en conexión con la de González Viéitez o Redondo Rodríguez, acentúa la cara negativa de la ley 30/1972 de Régimen Económico Fiscal de Canarias (REF), junto a los Puertos Francos, uno de los puntales del "acervo" canario. Efectivamente, el art. 10 confirmaba y ratificaba las exenciones en el tráfico exterior de mercancías, pero el art. 20 abría la puerta a la Tarifa Especial, para los productos industriales y agrarios extranjeros que se produjeran en Canarias.

Finalmente, debemos destacar que en el momento presente, desplazado el centro de decisión en materias tributarias a Bruselas, los importantes incentivos fiscales a la inversión y a la imposición indirecta diferenciada de la europea, compensarían a Canarias de la pérdida de las franquicias aduaneras y al consumo, que han constituido un rasgo estructural de su historia. Es más preocupante, sin embargo, el mensaje final de Miranda Calderín:

"Con luz propia brilla el incentivo de la Reserva para Inversiones en Canarias, que la mínima regulación existente, la sesgada interpretación de la Agencia Tributaria y la poca imaginación de gran parte de nuestro empresariado ha desperdiciado como instrumento de política económica para adaptar la economía de las islas al siglo XXI. Al margen tampoco queda el gobierno canario que, primeramente incentiva la creación de nuevas camas turísticas con la RIC y, posteriormente, intenta prohibirlas con la "moratoria turística". Se ha desperdiciado una ocasión histórica para que los 2,5 billones de pesetas de las dotaciones se hubieran invertido exactamente donde los canarios hubiésemos querido. La ultraperificidad del Archipiélago habría salvado las reticencias iniciales de Bruselas". [6]

En definitiva, el libro que analizamos, después de un trabajo introductorio en el que se pasa revista a los caracteres definitorios de la economía canaria en el largo plazo (principalmente una economía muy

[5] Miranda Calderín (p. 181) reproduce simbólicamente una parte de la Real Cédula de los Reyes Católicos de 20-I-1487, considerada el punto de arranque de la especialidad canaria.

[6] Miranda, pp. 231-232.

abierta –"la accesibilidad exterior canaria" a la que se refiere González Viéitez– y un régimen económico y fiscal diferenciado, fenómeno que la historiografía de hace más de veinte años denominó "El hecho económico diferencial canario"[7]) intenta valorar los cambios y los nuevos retos que tiene que asumir la sociedad canaria que, desde el Estatuto de Autonomía de 10-VIII-1982, cuenta con recursos e instrumentos suficientes para regular su crecimiento.

## II. IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO

**POR MARÍA JOSÉ MESA GONZÁLEZ**
**Universidad de La Laguna**

A propósito del libro de **Álvarez Carmona, Manuel: *Impuesto General Indirecto Canario*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2002.**

Constituye el *Impuesto General Indirecto Canario*, de Manuel Álvarez Carmona, Administrador Financiero y Tributario de la Comunidad Autónoma de Canarias, una gran aportación al estudio del Régimen Económico Fiscal propio de nuestro archipiélago. No sólo porque las monografías sobre el IGIC y, en general, sobre los impuestos integrantes del REF de Canarias son escasas, aunque muy valiosas[8]; también, básicamente, porque se examina el impuesto tanto desde el punto de vista de su regulación normativa en la Ley 20/1991, de 7 de junio, y el Real Decreto 2538/1994, de 29 de diciembre, como de su aplicación práctica.

Se estructura el libro en siete capítulos: en el primero, se analizan el hecho imponible y los supuestos de no sujeción y exención en operaciones interiores; el segundo capítulo se dedica a los aspectos espacial, temporal y subjetivo del hecho imponible; acto seguido, se examinan la base imponible y los tipos de gravamen; en el capítulo cuarto, el régimen de deducciones y el sistema de liquidación; en el capítulo quinto, se estudian los regímenes especiales de liquidación; en el sexto, los deberes y obligaciones formales de los sujetos pasivos; y, por fin, el capítulo séptimo contiene un análisis esquemático de los distintos aspectos del impuesto.

Al estudio del aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible y a los supuestos de no sujeción y exención en operaciones interiores se dedica, como digo, el capítulo primero. Mas, antes de iniciar el análisis detenido del impuesto, el autor se refiere a los antiguos arbitrios in-

[7] A. M. Bernal: "En torno al hecho económico diferencial canario", en *Canarias ante el cambio*, Santa Cruz de Tenerife, 1981, pp. 25-37. Para una valoración de los grandes hitos de la historiografía económica de Canarias, cf. S. de Luxán: *La historiografía canaria y la historia económica*, Cuadernos Canarios de Ciencias Sociales (CIES), Las Palmas de Gran Canaria, 1994.

[8] F. Clavijo Hernández: *Impuesto General Indirecto Canario*, Ciss, Valencia, 2002; G. Núñez Pérez: *El Impuesto General Indirecto y el Régimen Fiscal de Canarias*, Cedecs, Barcelona, 1996; VV.AA.,: *Impuesto General Indirecto Canario, Teoría y Práctica*, Las Palmas, 1993.

sulares creados por la Ley 30/1972, de 22 de julio, advirtiendo, con acierto, la necesidad de actualizar estas figuras tributarias, principalmente como consecuencia del ingreso de España en la Europa Comunitaria. Así, en sustitución de la imposición indirecta entonces vigente (el Arbitrio Insular sobre el Lujo, y, en parte, el antiguo Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas), se introduce el IGIC, plenamente respetuoso, a juicio del autor, con el Derecho Comunitario, y, al mismo tiempo, con la tradicional franquicia al consumo del artículo 46.1 de nuestro Estatuto de Autonomía. Entre las razones que aconsejaban su incorporación al Régimen Fiscal Especial de Canarias, se resaltan la neutralidad interior y exterior, la aplicación del IGIC a la totalidad de los procesos de producción de bienes y a las prestaciones de servicios, y el favorecimiento de la inversión empresarial.

En particular, se analizan los elementos de la definición legal del hecho imponible, y, acto seguido, los conceptos de "entrega de bienes" y "prestación de servicios", con algunas referencias a la doctrina del Tribunal Supremo y del Tribunal de Luxemburgo. Merecen especial mención, a mi juicio, las peculiaridades del IGIC frente al IVA que hace constar el autor. A diferencia de lo que ocurre en este último impuesto, constituye un supuesto de no sujeción al IGIC el autoconsumo de bienes y servicios, mientras que las entregas de bienes efectuadas por comerciantes minoristas están exentas de tributación. Aquí, como subraya el autor, el IGIC sí supone un coste para el comerciante, que se convierte en consumidor final, si bien podrá recuperarlo, en su caso, en el precio del bien o servicio.

Respecto al elemento espacial del hecho imponible, interesa destacar, con Álvarez Carmona, que debido a la no aplicación del Derecho Comunitario en Canarias, todas las operaciones realizadas tanto con los países de la Comunidad Europea como con terceros se consideran importaciones o exportaciones. De ahí que los criterios de localización del hecho imponible, dentro o fuera del territorio de aplicación del IGIC (regla general y reglas especiales), traten de evitar no sólo los supuestos de no sujeción sino también los de doble imposición. Por fin, una vez precisado el momento en que se produce el devengo del impuesto, acto por acto, se señala quiénes son los sujetos pasivos en operaciones interiores.

Por su parte, el capítulo tercero se refiere a la base imponible y los tipos de gravamen. La base imponible, en efecto, está constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas. Además explica el autor las reglas especiales de determinación de la base imponible, verbigracia, en los supuestos en que la contraprestación no consista en dinero, o bien se hayan convenido precios notoriamente inferiores a los normales de mercado entre partes vinculadas.

En cuanto a los tipos de gravamen del IGIC, se advierte que Canarias no se rige por las normas armonizadoras comunitarias que prohiben la aplicación del tipo

cero, al establecerse, de esta forma, una exención con derecho a devolución en supuestos no contemplados como tales en la Sexta Directiva. Por ello, en las islas, el tipo cero se aplica, entre otras, a las entregas de agua, especialidades farmacéuticas, productos de utilización educativa o cultural y viviendas de protección oficial de régimen especial. Por último, se incluye en este capítulo un cuadro sobre las modificaciones legislativas en los tipos de gravamen del IVA y del IGIC, que pone de relieve que en el archipiélago, como es tradicional, el nivel de gravamen al consumo es inferior en once puntos porcentuales al del resto del Estado. Pues, ciertamente, en Canarias, como afirma el profesor Orozco Muñoz, se aplica un "Derecho Fiscal Particular y Especial"[9].

El método de deducción del IGIC "cuota sobre cuota" constituye uno de los aspectos fundamentales del impuesto, examinado en el capítulo cuarto del libro. En él se especifica qué requisitos subjetivos, objetivos y formales deben observarse para que las cuotas de IGIC soportadas en las adquisiciones de bienes y servicios sean deducibles de las cuotas devengadas (y repercutidas) en las operaciones realizadas por el sujeto. Y acto seguido, se expone con cierto detenimiento cómo se aplica la regla de prorrata (general y especial) cuando el sujeto realiza conjuntamente entregas de bienes y prestaciones de servicios que originan el derecho a la deducción y otras que no permiten deducir las cuotas soportadas en tales operaciones. La regla de prorrata proporciona así, afirma Álvarez Carmona, "un porcentaje (o prorrata), el cual se aplicará a las cuotas de IGIC soportado [...] para determinar las cuotas de IGIC soportado y deducible y substraerlo del devengado".

El capítulo quinto se dedica al estudio de los regímenes especiales de liquidación, poniendo de manifiesto las peculiaridades que presenta cada uno de ellos: el régimen simplificado, el de los bienes usados, el de los objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, el de la agricultura y ganadería, el de las agencias de viaje, el de los comerciantes minoristas y el de las operaciones con oro de inversión.

Los deberes generales de los sujetos pasivos del IGIC, así como los específicos de los regímenes especiales de liquidación aparecen detallados en el capítulo sexto, agotando así el estudio de las cuestiones que plantea la aplicación práctica del impuesto.

El análisis sistemático de los distintos aspectos del impuesto se complementa no sólo con los ejemplos que se incluyen a lo largo de la explicación, sino, además, con el examen, al final de cada tema, de numerosos supuestos prácticos en los que se tratan en particular aquellas cuestiones que mayores dificultades han planteado en la aplicación del IGIC. Ésta es, junto a la claridad en la exposición, una de las carac-

[9] M. Orozco Muñoz: *El Régimen Fiscal Especial de Canarias. Su conformación por el Bloque de Constitucionalidad*, Marcial Pons, Madrid, 1997, pág. 20.

terísticas de la obra comentada que considero debe ser resaltada.

Con todo, quisiera formular algunas observaciones críticas de carácter dogmático y formal a la obra reseñada. En primer lugar, es obvio que no pueden en ningún caso incluirse entre las disposiciones del Ministerio de Hacienda, ni las que tienen rango de ley, como son, ciertamente, la propia Ley 20/1991, de 7 de junio, la Ley 19/1994, de 6 de julio, o la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, ni tampoco los Reales Decretos aprobados por el Gobierno, entre ellos, el Real Decreto 2538/1994, de 29 de diciembre. Son las Cortes Generales, conforme al artículo 66. 2 de la Constitución, las que ejercen la potestad legislativa, mientras que el artículo 97 atribuye la potestad reglamentaria al Gobierno. En este sentido, debe resaltarse también que el Decreto 1/2002, de 11 de enero, o el Decreto 182/1992, de 15 de diciembre, han sido dictados por el Gobierno de Canarias (artículo 15 del Estatuto de Autonomía), pues la Consejería de Economía, Hacienda y Comercio sólo dicta Órdenes como las que aprueban los modelos de declaración-liquidación.

En segundo lugar, respecto a la naturaleza jurídica del IGIC, Álvarez Carmona se limita a señalar que nos encontramos ante un impuesto indirecto y objetivo que recae sobre el consumo. Sin embargo, olvida que constituye, además, como afirma el profesor Clavijo Hernández, un impuesto real, instantáneo y parcialmente cedido a la Comunidad Autónoma de Canarias [10]. Justamente, interesa subrayar, con este autor, que se trata de un impuesto establecido y desarrollado mediante normas estatales, si bien es la Comunidad Autónoma de Canarias la que tiene atribuida, como competencia propia, no delegada, la gestión del IGIC. Y es aquí donde reside la principal fuente de los conflictos a que ha dado lugar la entrada en vigor del impuesto.

Asimismo, hubiera sido deseable, a mi juicio, dedicar una parte del libro a analizar las importaciones como operaciones sujetas al impuesto, a las que apenas alude el autor, centrándose casi exclusivamente en las operaciones interiores. Nótese que son varios los hechos imponibles del IGIC, pues pertenece a la categoría de los impuestos con presupuesto de hecho múltiple: las entregas de bienes, las prestaciones de servicios, y las importaciones (artículo 4. 1 y 2 de la Ley). De hecho, no sólo al examinar el hecho imponible sino también las clases de exenciones, se advierte al lector que el estudio de las importaciones corresponde a otro capítulo.

Por lo demás, en algún capítulo se observa que el autor no ha actualizado la obra para su publicación. Así ocurre, verbigracia, en el capítulo primero: al referirse a la franquicia sobre el consumo, cita el artículo 45. 3 del Estatuto de Autonomía, debiendo citar el 46. 1; al estudiar las operaciones que, en todo caso, se conside-

[10] F. Clavijo Hernández: *Impuesto General Indirecto Canario*, págs. I-1 y ss.

ran realizadas en desarrollo de la actividad empresarial, cita el apartado quinto del artículo 5 de la Ley, en lugar del apartado sexto; al hacer alusión a los transportes como prestación de servicios, cita el artículo 15. 14 del Reglamento, debiendo citar el artículo 12. 11 de la Ley; o al examinar, entre las operaciones no sujetas, las realizadas directamente por los entes públicos, cita el artículo 8 de la Ley en vez del 9. 9. También considero que hubiera debido precisarse en cada epígrafe cuál es el precepto examinado (pág. 15) y, naturalmente, su pertenencia a la Ley o al Reglamento (págs. 10, 11, 20 ó 24).

Finalmente, entiendo que el capítulo séptimo, si bien proporciona una imagen esquemática de los aspectos básicos del IGIC, tal vez podía haberse suprimido –incluyendo los supuestos prácticos en el tema seis–, pues no aporta nada nuevo al contenido de los capítulos anteriores.

Sirvan estas referencias al contenido del libro de Álvarez Carmona, para demostrar que estamos ante una obra de gran utilidad no sólo para los interesados en saber cómo se configura, *de lege lata*, el IGIC, sino, especialmente, para los sujetos encargados de aplicarlo y autoliquidarlo. El autor es, sin duda, uno de los especialistas en la aplicación práctica de este impuesto sobre el consumo en Canarias.