NOVEDADES LEGISLATIVAS

MIGUEL ÁNGEL NAVARRO PIÑERO
Cuerpo Superior de Administradores de la Comunidad Autónoma de Canarias, escala de Administradores Financieros y Tributarios

SUMARIO

I. Introducción.
II. Real Decreto-Ley 2/2008, de 21 de abril, de medidas de impulso a la actividad económica.
  A) Impuesto General Indirecto Canario
  B) Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
III. Ley 1/2008, de 16 de abril, de modificación de la Ley 9/2006, de 11 de diciembre, Tributaria de la Comunidad Autónoma de Canarias.

I. INTRODUCCIÓN

En la presente Sección analizaremos las pequeñas modificaciones que respecto al Impuesto General Indirecto Canario y, sobre todo, al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, se ha producido en el Real Decreto-Ley 2/2008, de 21 de abril, de medidas de impulso a la actividad económica (BOE de 22 de abril).

Este Real Decreto-Ley se enmarca en los intentos del Gobierno de España de dinamizar la economía española a través de un conjunto de modificaciones tributarias donde se lleva la palma, y por supuesto la fama, la deducción en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 400 euros para aquellos contribuyentes que obtengan rendimientos del trabajo o de actividades económicas.

En la exposición de motivos de este Real Decreto-Ley, se expresa que las modificaciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido, trasladables al Impuesto General Indirecto Canario pues son las mismas, tienen como objetivo "*dinamizar la actividad de la construcción, impulsando así el crecimiento y la creación de empleo*".

Respecto a la medida relativa al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en la exposición de motivos se justifica del modo siguiente:

"Como medida para favorecer la situación económica de las familias, a la vista del alza experimentada por los índices de referencia que se utilizan para fijar las cuantías de los préstamos hipotecarios (…) se prevé que en las operaciones de de ampliación del plazo de préstamos con garantías hipotecarias concedidos para la adquisición, construcción y rehabilitación de la vivienda habitual, los titulares del préstamo podrán disfrutar de la no sujeción de la cuota fija de la modalidad del actos jurídicos documentados (….)"

Veremos que tiene más coste este parrafo en la exposición de motivos que la medida en sí.

En cuanto a la Ley 1/2008, de 16 de abril, de modificación de la Ley 9/2006, de 11 de diciembre, Tributaria de la Comunidad Autónoma de Canarias, tiene un doble objetivo, por una parte hacer efectivo el compromiso de promover la modificación del artículo 23 de la citada Ley contenido en el Acuerdo de la Comisión Bilateral de Cooperación Administración General del Estado-Comunidad Autónoma de Canarias del día 13 de septiembre de 2007, con el objetivo de dejar claro que tratándose de bienes inmuebles, el único registro oficial de carácter fiscal es el Catastro Inmobiliario, en segundo lugar. El segundo objetivo tiene relación con la dispersión de la normativa legal aprobada por esta Comunidad Autónoma en el ejercicio de las competencias normativas relativas a los tributos cedidos por el Estado a las Comunidades Autónomas, que suponen un menoscabo de la seguridad jurídica que debe presidir toda relación entre los ciudadanos y la Administración pública, por ello se autoriza al Gobierno a refundir en un solo texto las normas legales citadas en el plazo de un año.

II. REAL DECRETO-LEY 2/2008, DE 21 DE ABRIL, DE MEDIDAS DE IMPULSO A LA ACTIVIDAD ECONÓMICA

A) Impuesto General Indirecto Canario

Las modificaciones en el Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), giran en torno a la rehabilitación de edificaciones, de este forma se modifica su concepto contenido en el artículo 27.1.1º.f) de la Ley 20/1991, se efectúa una ligerísima alteración en el artículo 10.1.22º del mismo cuerpo legal, pero puede tener mucho calado, y se regulan las situaciones transitorias consecuencia de estas modificaciones.

La modificación "estrella" en el IGIC es la transformación del concepto de rehabilitación de edificaciones contenido en el mencionado artículo 27.1.1º.f). Para ello, examinaremos dicho concepto en su regulación anterior: las actuaciones destinadas a la reconstrucción mediante la consolidación y el tratamiento de estructuras, fachadas o cubiertas y otras análogas, siempre que el coste global de estas operaciones exceda del 25 por 100 del precio de adquisición si se hubiese efectuado durante los dos años inmediatamente anteriores o, en otro caso, del verdadero valor que tuviera la edificación o parte de la misma antes de su rehabilitación.

De este concepto legal podemos concluir que una ejecución de obra, tenga la consideración de entrega de bienes o de prestación de servicios, tendrá por resultado la rehabilitación de una edificación cuando, conjuntamente, se cumplan el requisito cualitativo: actuaciones destinadas a la reconstrucción mediante la consolidación y el tratamiento de estructuras, fachadas o cubiertas y otras análogas, y el requisito cuantitativo: el coste global de estas actuaciones exceda del 25 por 100 del precio de adquisición si se hubiese efectuado durante los dos años inmediatamente anteriores o, en otro caso, del verdadero valor que tuviera la edificación o parte de la misma antes de su rehabilitación.

En la nueva definición de rehabilitación el requisito cualitativo queda inalterado, es en el requisito cuantitativo donde se produce la reforma en dos aspectos, una totalmente semántica y que consiste en sustituir la expresión "verdadero valor que tuviera la edificación" por "valor de mercado de la edificación", modificación que no tiene mayor relevancia, y la otra modificación es la de eliminar la parte proporcional del suelo del valor de adquisición o del valor de mercado de la edificación. Esta modificación sí que tiene calado, puesto que implica una reducción importante del requisito cuantitativo dado que aunque el porcentaje (25 por 100) queda inalterado, el coste global de la rehabilitación se debe comparar con un importe menor, lo que equivale a aumentar el número de ejecuciones de obra que tienen la consideración de rehabilitación de edificaciones y, por tanto, pasar a tributar, como primera entrega, sujeta y no exenta en el IGIC, y no sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, ITPAJD), evidentemente siempre y cuando la edificación entregada para su rehabilitación se encuentre afecto a la actividad empresarial o profesional del transmitente.

El concepto de rehabilitación previsto en el artículo 27.1.1º f) de la Ley 20/1991, no sólo es a los efectos de lo establecido en el citado precepto, sino que despliega sus efectos en la totalidad de la mencionada Ley, por lo que procede ver su incidencia:

- En la regulación de los tipos impositivos, concretamente en el tipo cero y en el tipo reducido del 2 por 100. Se encuentran sujetas a este tipo las ejecuciones de obra, tengan la consideración de entrega de bienes o de prestaciones de servicios, que tengan por objeto la construcción y rehabilitación de viviendas calificadas administrativamente como de protección oficial de régimen especial y de obras de equipamiento (artículo 27.1.1º. f) y h)). Respecto al tipo reducido del 2 por 100, se encuentran sujetas a este tipo reducido las ejecuciones de obra, tengan la consideración de entrega de bienes o de prestaciones de servicios, que tengan por objeto la construcción y rehabilitación de viviendas calificadas administrativamente como de protección oficial de régimen general (Anexo I.1.11º). La modificación del concepto de rehabilitación supondrá, por tanto, un incremento del ámbito objetivo de aplicación de estos tipos impositivos.

- En la regulación del concepto de actividades empresariales o profesionales, cuando se establece que tendrán, en todo caso, la consideración de empresarios quienes rehabiliten edificaciones para su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque se realicen ocasionalmente (artículo 5.4.b)).

- En la regulación de las entregas de bienes, cuando, entre otros supuestos, se expresa que tendrán tal consideración las ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación, cuando el empresario que ejecute la obra aporte una parte de los materiales utilizados, siempre que el coste de los mismos exceda el 20 por 100 de la base imponible.

- También el concepto de rehabilitación despliega sus efectos en la regulación de la exención por operaciones interiores, concretamente en la prevista en el artículo 10.1.22º, que recoge la exención inmobiliaria de las segundas y ulteriores entregas de edificaciones. El efecto es doble, puesto que, por una parte, se considera primera entrega, y por tanto se encuentra sujeta y no exenta al IGIC, la realizada por el promotor que tenga por objeto una edificación cuya rehabilitación esté terminada, y, por otra parte, la exención no se extiende a las entregas de edificaciones para su rehabilitación por el adquirente, por lo que en el supuesto de que el transmitente sea un empresario o profesional y dicha edificación se encuentre afecta a su patrimonio empresarial o profesional, la entrega del bien inmueble para su rehabilitación por el adquirente se encuentra sujeta y no exenta en el IGIC.

Este último efecto, también ha sido objeto de modificación en el Real Decreto-Ley 2/2008. Hasta la entrada en vigor de esta norma legal, la letra b) del artículo 10.1.22º de la Ley 20/1991 recogía la excepción a la exención inmobiliaria de las segundas y ulteriores entregas de edificaciones que hemos descrito en el párrafo anterior, pero condicionada a un requisito temporal: la adquisición de la edificación se encontraba sujeta y no

exenta al IGIC si el adquirente rehabilitaba la edificación adquirida de forma inmediata.

El problema de este requisito temporal era precisamente qué se entendía por inmediata rehabilitación. La consecuencia del incumplimiento de este requisito temporal de la inmediatez, era la tributación de la adquisición de la edificación por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, ITPAJD), de acuerdo con el deslinde entre ambos tributos previsto en el artículo 4.4.a) de la Ley 20/1991, lo que implicaba un coste fiscal para el empresario promotor.

La reforma es muy simple, desaparece el adjetivo "inmediata", por lo que la exención contemplada en el mencionado artículo 10.1.22º no se aplica a "*las entregas de edificaciones para su rehabilitación por el adquirente*".

Se elimina un condicionante temporal que tenía consecuencias negativas, en cuanto suponía la tributación de la transmisión por ITPAJD, pero ahora el problema estriba en cuándo se entiende que debe efectuarse la rehabilitación un año, dos, tres,…..

La modificación del concepto de rehabilitación afecta a una serie de operaciones inmobiliarias en curso que hacen necesario aprobar unas disposiciones transitorias. De este modo, se establecen las siguientes disposiciones:

- Situación de pagos anticipados, totales o parciales, efectuados con anterioridad a la entrada en vigor del Real Decreto-Ley 2/2008 (22 de abril) y no se haya producido la entrega de la edificación para su rehabilitación a la citada entrada en vigor. Si conforme al nuevo concepto de rehabilitación, la entrega de la edificación para su rehabilitación se considera primera entrega, los mencionados pagos anticipados devengarán el IGIC correspondiente.

- Situación de pagos anticipados, totales o parciales, con anterioridad a la entrada en vigor del Real Decreto-Ley 2/2008 y no se haya devengado el hecho imponible constituido por la ejecución de obra de rehabilitación de viviendas calificadas administrativamente como de protección oficial de régimen especial y de obras de equipamiento. Si dicha ejecución de obra está sujeta al tipo cero, se beneficiarán también los citados pagos anticipados. En este caso el sujeto pasivo estará obligado a rectificar las facturas repercutiendo las cuotas de IGIC repercutidas al tipo general, aunque hayan transcurrido más de cuatro años desde el momento del abono del pago anticipado, es decir se rompe la regla general establecida en el artículo 20.Dos.1 de la Ley 20/1991.

Tal y como se ha expresado en párrafos anteriores, la modificación del concepto de rehabilitación también afecta al tipo reducido del 2 por 100, sin embargo, las disposiciones transitorias del Real Decreto-Ley no contempla, a distinción del tipo cero como acabamos de exponer, norma alguna al respecto, por tanto si ha existido pagos anticipados con anterioridad a la entrada en vigor del Real Decreto-Ley que nos ocupa, relativo a una ejecución de obra de reforma de viviendas

calificadas administrativamente como de protección oficial de régimen general, repercutiéndose el tipo general, y si como consecuencia del cambio normativo tal reforma se convierte en rehabilitación, esta alteración tiene efectos sobre los pagos anticipados y el hecho imponible devengados con posterioridad a la entrada en vigor, pero en ningún caso afecta a los pagos anticipados abonados con anterioridad, por lo que no cabe rectificación alguna.

- Los pagos anticipados realizados con anterioridad, puesto que se trataban de abonos relativos a operaciones sujetas y exentas del IGIC, pudo suponer la aplicación de la regla de la prorrata y que su importe se computarán en el denominador de la fracción del cálculo del porcentaje de deducción, lo que implicó que las cuotas soportadas de IGIC en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilizó en tales operaciones sujetas y exentas no se dedujo total o parcialmente. Si con la modificación del concepto de rehabilitación, la ejecución de obra pasa a tener la consideración de rehabilitación de edificaciones, las cuotas soportadas pueden ser objeto de deducción en su totalidad, pudiéndose rectificar las deducciones exclusivamente en la autoliquidación correspondiente al último período de liquidación del año 2008.

B) Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

Debe leerse varias veces para creerlo la modificación que de este tributo contiene la Disposición adicional segunda el Real Decreto-Ley 2/2008.

El artículo 31.1 del Texto Refundido del ITPAJD aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993 expresa que "*Las matrices y las copias de las escrituras y actas notariales, así como los testimonios, se extenderá, en todo caso, en papel timbrado de 0,30 euros por pliego o 0,15 euros por folio, a elección de fedatario. Las copias simples no estarán sujetas al impuesto*".

Pues bien, para favorecer la situación económica de la familia (sic), las escrituras pública de ampliación del plazo de los préstamos hipotecarios concedidos para la adquisición, construcción o rehabilitación de la vivienda habitual, no se extenderá en papel timbrado sino en papel normal, siempre y cuando dicha escritura se formalice en un plazo de dos años desde la entrada en vigor del texto legal que se analiza. Un enorme ahorro para las familias. No merece mayor comentario.

III. LEY 1/2008, DE 16 DE ABRIL, DE MODIFICACIÓN DE LA LEY 9/2006, DE 11 DE DICIEMBRE, TRIBUTARIA DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CANARIAS

El artículo 23 de la Ley 9/2006, de 11 de diciembre, Tributaria de la Comunidad Autónoma de Canarias regula el Registro Fiscal de Valores Inmobiliarios de Canarias, como registro oficial de carácter fiscal a los efectos de lo establecido en el artículo 57.1.b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

A juicio del Ministerio de Economía y Hacienda, el contenido de dicho precepto vulnera el citado artículo 57 de la Ley General Tributaria, conforme a la redacción dada a su apartado 1 por el artículo quinto.Seis de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, que señala que, tratándose de bienes inmuebles, el único registro oficial de carácter fiscal será el Catastro Inmobiliario. Igualmente, el Ministerio de Economía y Hacienda estima que el contenido del artículo 23 de la Ley 9/2006 excede de los límites de las competencias normativas que, en relación al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, las Comunidades Autónomas tienen atribuidas en los artículos 40 y 41 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatutos de Autonomía.

El Pleno de la Comisión Bilateral de Cooperación Administración General del Estado-Comunidad Autónoma de Canarias adoptó el acuerdo de iniciar negociaciones para resolver las discrepancias manifestadas respecto al artículo 23 de la Ley 9/2006, de 11 de diciembre, Tributaria de la Comunidad Autónoma de Canarias. Este acuerdo de iniciación de negociaciones supuso ampliar el plazo de interposición del recurso de inconstitucionalidad a nueve meses previsto en el artículo 33.2 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional.

En dicha Comisión Bilateral se acordó la modificación del citado artículo 23 de la Ley 9/2006, con un contenido concreto, debiéndose realizar la modificación en un plazo de seis meses. Por tanto, la Ley 1/2008 viene a formalizar el mandado de la Comisión Bilateral de Cooperación Administración General del Estado-Comunidad Autónoma de Canarias, eliminándose el adjetivo de "fiscal" del Registro de Valores Inmobiliarios de Canarias, dado que, tratándose de bienes inmuebles, el único registro oficial de carácter fiscal es el Catastro Inmobiliario.

Por otra parte, se autoriza al Gobierno de Canarias a refundir en sólo texto la normativa dispersa que ha aprobado la Comunidad Autónoma de Canarias en uso de la capacidad legislativa delegado por el Estado respecto a los tributos cedidos. El plazo para la refundición es de un año.