LEGISLACIÓN

Sección coordinada por

Miguel Ángel Navarro Piñero

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

INTRODUCCIÓN

En esta sección comentaremos las novedades normativas en el Impuesto General Indirecto Canario y en la Reserva para inversiones en Canarias contenidas en la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible.

NOVEDADES LEGISLATIVAS

SUMARIO

I. Impuesto General Indirecto Canario.
   A) Devolución en el marco de la exportación de bienes para fines humanitarios, caritativos o educativos
   B) Exención régimen diplomático, consular y de organismos internacionales
   C) Exención importación medios legales de pago
   D) Exención importación bienes de escaso valor
   E) Reglas de localización prestaciones de servicios
   F) Deducción
   G) Devolución a empresarios o profesionales no establecidos
   H) Obligación formal
II. Reserva para inversiones en Canarias.
   A) Concepto de rehabilitación
   B) Aplicación normativa

I. IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO

Antes de entrar en el análisis pormenorizados de la modificaciones en el IGIC, debemos señalar que todas las modificaciones contenidas en la Disposición final vigésima séptima de la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible (en adelante, LES) tienen efecto desde el día 1 de enero de 2011 y con vigencia indefinida, y las modificaciones contenidas en la Disposición final vigésima tienen efectos desde el día 1 de enero de 2010 y también con vigencia indefinida.

A) Devolución en el marco de la exportación de bienes para fines humanitarios, caritativos o educativos

El apartado Uno de la Disposición final vigésima séptima de la LES, modifica el número 4 del artículo 11 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (en adelante, Ley 20/1991).

El artículo 11 de la Ley 20/1991 regula las exenciones relativas a las exportaciones; sin embargo, la modificación que se opera en su número 4 nada tiene que ver con tal beneficio fiscal.

En efecto, el contenido del número 4 cataloga como exportación las entregas de bienes a Organismos debidamente reconocidos que envíen las mercancías adquiridas fuera del ámbito de aplicación del IGIC *"en el marco de sus actividades humanitarias, caritativas o educativas"*, pero la modificación legal que se ha realizado es para fijar un nuevo supuesto de devolución de las cuotas del IGIC devengadas y soportadas en la adquisición o importación de los bienes que posteriormente son entregados a los citados Organismos.

Analicemos este supuesto de devolución desde la perspectiva del requisito subjetivo, objetivo y temporal:

Requisito subjetivo

Viene a responder a la pregunta de quién tiene derecho a la devolución de las cuotas del IGIC: los entes públicos y los establecimientos privados de carácter social.

Requisito objetivo

Los bienes adquiridos o importados por los entes públicos o los establecimientos privados de carácter social deben ser objeto de entrega a un Organismo, debidamente reconocido, que a su vez los remita fuera del ámbito de aplicación territorial del IGIC en el marco de sus actividades humanitarias, caritativas o educativas.

Requisito temporal

La devolución deberá solicitarse en un plazo de tres meses desde el devengo de la entrega del bien sujeta y exenta por aplicación de lo dispuesto en el artículo 11.4 de la Ley 20/1991.

Cumplidos estos requisitos, las cuotas del IGIC devengadas y soportadas en la

adquisición o importación del bien objeto de posterior entrega al Organismo podrá ser objeto de devolución en la parte no deducible.

Llegados a este punto, debemos efectuar varias matizaciones, a saber:

- Puede resultar paradójico este nuevo supuesto de devolución puesto que las exenciones contempladas en el artículo 11 de la Ley 20/1991 son consideradas plenas (artículo 29.4.1º c) de la Ley 20/1991), es decir, que se tratan de operaciones que dan derecho a la deducción de las cuotas del IGIC devengadas y soportadas en la importación o adquisición de bienes o servicios que utilicen en el desarrollo de tales operaciones exentas. Sin embargo, cuando vemos quienes son los destinatarios de tal devolución comprenderemos el por qué de este supuesto de devolución: los entes públicos y los establecimientos privados de carácter social.

Las entregas de bienes que realizan los entes públicos o bien se encuentran no sujetas al IGIC por aplicación a lo dispuesto en el artículo 9.8º de la Ley 20/1991, cuando se tratan de operaciones gratuitas o, siendo onerosa, su contraprestación tiene la naturaleza de prestación patrimonial de carácter público, o bien se encuentran exentas por aplicación de lo dispuesto en el artículo 10.1.31º de la Ley 20/1991 cuando se tratan de entregas onerosas. En ambos supuestos, el ente público no tiene derecho a la deducción al tratarse de una no sujeción y una exención de carácter limitado.

Cuando la entrega al Organismo sea onerosa, y su contraprestación no tenga la naturaleza de prestación patrimonial de carácter público, nos encontramos con una operación sujeta al IGIC y con una doble exención: exenta por aplicación de lo dispuesto en el artículo 10.1.31º de la Ley 20/1991 (exención limitada) y exenta por aplicación del artículo 11.4 de la Ley 20/1991 (exención plena). Esta disyuntiva se resuelve aplicando la especialidad respecto a la generalidad, es decir prima la exención especial (la prevista en el artículo 10.1.31º) frente a la exención general (artículo 11.4); por tanto, nos encontramos con que el ente público realiza una entrega exenta que no da derecho a la deducción de la cuota del IGIC devengada y soportada en su adquisición o importación.

Precisamente este supuesto de devolución tiene en cuenta esta circunstancia de imposibilidad de recuperación por parte del ente público, vía deducción, del IGIC devengado y soportado, e intenta disminuir el coste de adquisición por parte del Organismo dedicado a fines humanitarios, caritativos o educativos, permitiendo recuperar el IGIC no deducible al ente público y que esta cuota no se incluya en el precio de venta del ente público al Organismo.

Esta misma argumentación es aplicable a las entidades o establecimientos privados de carácter social, pero con muchas matizaciones. En efecto, las únicas operaciones exentas del IGIC por disponer quien las realizas de tal naturaleza son las previstas en los apartados 8º, 13º y 14º

del artículo 10.1 de la Ley 20/1991 y se tratan, en todo caso, de prestaciones de servicios, por lo que resulta muy difícil que en una entrega de bienes efectuada por una entidad o establecimiento privado de carácter social confluya una exención limitada y la exención plena contemplada en el artículo 11.4 de la Ley 20/1991. En el supuesto hipotético que la entidad privada de carácter social no pueda deducir la cuota del IGIC devengada y soportada en la adquisición o importación del bien que es objeto de una entrega exenta por aplicación de lo dispuesto en el citado artículo 11.4, tiene derecho a solicitar la devolución en el plazo citado y, por tanto, no incluiría el IGIC devengado y soportado en el precio de venta.

- Por último, una matización importante: si la entrega del ente público se encuentra no sujeta al IGIC por aplicación de lo dispuesto en el artículo 9.8 de la Ley 20/1991, no cabe la aplicación del supuesto de devolución que nos ocupa, puesto que para ello es importante que nos encontremos ante una entrega de bienes sujeta al IGIC y exenta por aplicación de lo dispuesto en el artículo 11.4.

La misma consecuencia es aplicable cuando la entrega del establecimiento privado de carácter social se encuentra no sujeta por aplicación de lo dispuesto en el artículo 9.8º de la Ley 20/1991 (entregas gratuitas).

B) Exención régimen diplomático, consular y de organismos internacionales

El apartado Dos de la Disposición final vigésima séptima de la LES modifica la redacción del número 7 del artículo 12 de la Ley 20/1991, regulador de una exención asimilada a la exportación relativa a las entregas de bienes y prestaciones de servicios en régimen diplomático, consular y de organismos internacionales.

La modificación que se opera en este supuesto de exención es meramente aclarativa, dado que particulariza que se incluirán en el ámbito de la exención las entregas de bienes y prestaciones de servicios destinadas a la Comunidad Europea, a la Comunidad Europea de la Energía Atómica, al Banco Central Europeo o al Banco Europeo de Inversiones, o a los organismos creados por las Comunidades a los que se aplica el Protocolo de 8 de abril de 1965 sobre los privilegios y las inmunidades de las Comunidades Europeas.

Los únicos límites a la exención son los contenidos en el citado Protocolo y siempre que con ello no se provoquen distorsiones en la competencia.

Por otra parte, el apartado Tres de la Disposición final vigésima séptima de la LES modifica el número 9 del artículo 14 de la Ley 20/1991, regulador de la exención en el ámbito de las importaciones en régimen diplomático, consular y de organismos internacionales. La modificación es en los mismos términos y condiciones que la ya analizada modificación del artículo 12.7 de la Ley 20/1991.

C) Exención importación medios legales de pago

Aparte de la modificación del artículo 14.9 de la Ley 20/1991, el apartado Tres de la Disposición final vigésima séptima de la LES contiene otra modificación en el ámbito de las exenciones a la importación en el IGIC, concretamente el apartado 7º del número 1 del mismo artículo 14.

Este apartado 7º contemplaba la exención en la importación de billetes de banco de curso legal, la modificación incrementa el ámbito objetivo de la exención a los siguientes medios legales de pago: las divisas y monedas. No obstante, se aclara que la exención no alcanza a las monedas y billetes de colección y de las piezas de oro, plata y platino.

D) Exención importación bienes de escaso valor

El apartado Uno de la Disposición final vigésima octava de la LES modifica, disminuyendo, el límite cuantitativo de la exención aplicable a los bienes de escaso valor contenido en el número 11 del artículo 14 de la Ley 20/1991, pasando de 150 euros a 22 euros.

El límite de 150 euros fue introducido por el apartado Seis del artículo sexto de la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria, y curiosamente el límite anterior era de 22 euros, por lo que se ha vuelto al límite inicial.

Esta modificación se realiza con efecto desde el día 1 de enero de 2010, por lo que el límite de la franquicia de 150 euros estuvo vigente desde el día 1 de diciembre de 2008 (conforme a la letra c) de la disposición final quinta de la Ley 4/2008) hasta el día 31 de diciembre de 2009.

E) Reglas de localización prestaciones de servicios

Dos son las modificaciones que se efectúan en el ámbito de las reglas de localización de las prestaciones de servicios.

La primera está contenida en el apartado Cuatro de la Disposición final vigésima séptima de la LES y afecta a la regla de localización prevista en la letra a) del artículo 17.Uno.3 de la Ley 20/1991. Esta letra a) contiene reglas especiales cuando el destinatario del servicio es un particular y se encuentre establecido o tenga su domicilio o residencia fuera de la Unión Europea. La modificación es mínima, pues se trata de incluir dentro de tales reglas de localización la provisión de acceso a los sistemas de distribución de calefacción o refrigeración y su transporte o transmisión a través de dichos sistemas.

La segunda modificación está contenida en el apartado Dos de la Disposición final vigésima octava de la LES y afecta a la regla de localización relativa al transporte de bienes y pasajeros contenida en el artículo 17.Tres.Uno.2 de la Ley 20/1991.

Esta modificación tiene una gran importancia, puesto que viene a resolver un

problema de mala coordinación entre el IGIC y el Impuesto sobre el Valor Añadido de los distintos países de la Unión Europea en la prestación de servicio de transporte de bienes cuando el destinatario es un empresario o profesional actuando como tal.

En efecto, mientras la regulación del IGIC establecía una regla especial de localización para dicha prestación: sujeta al IGIC por la parte de transporte que transcurriese por el territorio de aplicación del IGIC, en el Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA) era aplicable la regla general de localización de las prestaciones de servicios: sujeta al IVA cuando el servicio tenga como destinatario la sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual del empresario o profesional en el territorio de aplicación del IVA, con independencia de dónde se encuentre el prestador de los servicios y el lugar desde el que los preste .

Esta diferenciación implicaba en ocasiones una doble tributación en los transportes de bienes que transcurrían por el territorio de aplicación del IGIC. Supongamos un servicio de transporte terrestre desarrollado materialmente en una isla del archipiélago canario y prestado a un empresario con domicilio fiscal en la Península y el servicio tiene como destino dicho domicilio fiscal. A este servicio le resultaba aplicable el IGIC por transcurrir el transporte por su territorio de aplicación, con independencia de donde radicase el prestador y el destinatario del servicio, y al IVA español por estar el empresario destinatario del servicio radicado en su territorio de aplicación y tener como destino el domicilio fiscal en la Península del mismo, con independencia de dónde se encontraba establecido el prestador del servicio y que el servicio de transporte se desarrollase materialmente en Canarias.

Para evitar esta doble tributación se suprime, en la regulación del IGIC, la regla especial aplicable a los servicios de transporte de bienes y se establece la aplicación de la regla general de localización de las prestaciones de servicios.

La modificación tiene efectos desde el día 1 de enero de 2010, puesto que desde dicha fecha existe la descoordinación que hemos analizado.

F) Deducción

Varias son las modificaciones en la regulación de la deducción, a saber:

1.- El apartado Cinco de la Disposición final vigésima séptima de la LES modifica el artículo 31.1.3º de la Ley 20/1991 regulador del documento justificativo para la deducción de la cuota del IGIC devengada en el supuesto de inversión del sujeto pasivo.

La aprobación del Real Decreto 1789/2010, de 30 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido y el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, en relación con el cumplimiento de determinadas obligaciones formales, ha supuesto, entre otras cosas, la desaparición, desde el día 1 de enero de 2011, de la obligación de los sujetos pasivos por inversión

de autorrepercutirse el IGIC a través de una factura, con serie específica, que debía contener todos los datos a que se refiere el artículo 6 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, con las especialidades de que el número de identificación fiscal y domicilio del expedidor era el del sujeto pasivo destinatario de los bienes o servicios, y debía hacerse constar la identificación, domicilio y número de identificación fiscal del proveedor del bien o servicio.

La supresión de la obligación de emisión de autofactura en el caso de inversión del sujeto pasivo afecta directamente al régimen de deducción, puesto que la autofactura era el documento justificativo para el ejercicio de la deducción de la cuota autorrepercutida por el sujeto pasivo invertido, por las entregas de bienes o prestaciones de servicios devengadas hasta el día 31 de diciembre de 2010.

Esta modificación reglamentaria obligó a modificar la regulación legal en el IGIC del documento justificativo para la deducción en el supuesto de inversión del sujeto pasivo contenida en el artículo 31.1.3º de la Ley 20/1991, siendo, desde el día 1 de enero de 2011, la factura original emitida por el empresario o profesional que ha entregado el bien o prestado el servicio, o el justificante contable de la operación de tratarse de empresarios o profesionales no establecidos en la Unión Europea. El cálculo de la cuota devengada a deducir se realizará con base en los datos que figuran en la factura o justificante contable emitido por el empresario o profesional que ha entregado el bien o ha prestado el servicio y el tipo impositivo aplicable.

La única salvedad que se establece en el artículo 31.1.3º de la Ley 20/1991 es el relativo al documento justificativo para la deducción en el caso de incumplimiento de las condiciones para la aplicación de la exención relativa al IGIC contenidas en el artículo 25 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (en adelante, Ley 19/1994), en el supuesto de sustitución a que se refiere el apartado 6 del citado artículo 25. En este caso de sustitución del sujeto pasivo, el documento justificativo para la deducción de la cuota devengada del IGIC es el documento de ingreso, es decir, la declaración ocasional (modelo 412).

2.- El apartado Seis de la Disposición final vigésima séptima de la LES modifica el artículo 32 de la Ley 20/1991 regulador del nacimiento del derecho a la deducción.

La modificación que se realiza en la normativa del nacimiento del derecho a la deducción es para introducir una matización a la regla general.

El nacimiento del derecho a la deducción se produce con el devengo de la cuota de IGIC deducible; pues bien, junto a esta regla general se ha introducido una regla especial, en coherencia con la modificación de la regulación del documento justificativo para la deducción en el caso de sustitución previsto en el artículo 25.6 de la Ley 19/1994, y que hemos analizado en el

apartado 1 anterior: el nacimiento del derecho a la deducción en el supuesto de sustitución previsto en el artículo 25.6 de la Ley 19/1994 es en el momento del ingreso de la cuota.

Con un ejemplo se verá la causa de la implantación de esta regla especial de nacimiento del derecho a la deducción: El día 1 de abril del año 2007 una sociedad mercantil adquiere un bien de inversión exenta del IGIC por darse los requisitos exigibles en el artículo 25 de la Ley 19/1994. La exención está condicionada, entre otros requisitos, a que la entidad adquirente mantenga en explotación durante cinco años el bien de inversión adquirido. Supongamos que el bien de inversión entra en funcionamiento de forma inmediata y el día 30 de octubre del año 2011 transmite el bien de inversión, antes del transcurso de los cinco años citados anteriormente. Ello supone la obligación, para la entidad adquirente como sustituto del sujeto pasivo, de declarar, e ingresar, la cuota del IGIC correspondiente a la operación con los correspondientes intereses de demora. La sociedad adquirente regulariza la cuota derivada de la exención a través de la presentación de una declaración ocasional (modelo 412), con el correspondiente ingreso de la deuda tributaria, el día 15 de noviembre de 2011.

La entidad adquirente puede ejercer parcialmente el derecho a la deducción de la cuota de IGIC regularizada.

De no haberse modificado la regulación del nacimiento del derecho a la deducción, ya hubiera caducado el derecho del sustituto del sujeto pasivo para ejercer la deducción, por haber transcurrido más de cuatro años desde el devengo de la operación, el día 1 de abril de 2007, conforme a lo dispuesto en los artículos 33.3 y 33 bis de la Ley 20/1991. Sin embargo, con la introducción de la regla especial del nacimiento del derecho a la deducción, el cómputo del plazo de caducidad de cuatro años comenzará a contar no desde el devengo de la operación, 1 de abril de 2007, sino desde el ingreso de la cuota, el día 15 de noviembre de 2011.

Esta modificación, por tanto, conjuga el plazo de caducidad del derecho a la deducción (cuatro años) con la obligación del mantener en funcionamiento el bien de inversión adquirido o importado (cinco años), para evitar situaciones injustas.

3.- El apartado Siete de la Disposición final vigésima séptima de la LES modifica el artículo 33.4 de la Ley 20/1991 regulador de cuando se entiende soportada la cuota deducible.

Coherente con las modificaciones de los artículos 31.1.3º y 32 de la Ley 20/1994, y que hemos analizados en los anteriores apartados 1 y 2, en el supuesto de sustitución previsto en el artículo 25.6 de la Ley 19/1994, las cuotas se entenderán soportadas en el momento que se ingresen

G) Devolución a empresarios o profesionales no establecidos

El apartado Ocho de la Disposición final vigésima séptima de la LES modifica el

artículo 48 de la Ley 20/1991 regulador de la devolución a empresarios o profesionales no establecidos.

La modificación exclusivamente afecta a los empresarios o profesionales que pretenda la devolución de las cuotas del IGIC devengadas, soportadas y deducibles y que radiquen en un país de la Unión Europea distinto de España. En este caso, las solicitudes de devolución se presentarán por vía electrónica en el portal electrónico que establezca la autoridad fiscal del país en el que se encuentren establecidos, en este caso ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Los empresarios o profesionales establecidos en la Península, Islas Baleares, Ceuta y Melilla tendrán que seguir presentando sus solicitudes de devolución del IGIC ante la Administración Tributaria Canaria.

H) Obligación formal

El apartado Nueve de la Disposición final vigésima séptima de la LES modifica el artículo 59.1.c) de la Ley 20/1991 regulador de la obligación de conservación de las facturas.

La modificación que se opera en el precepto citado en el párrafo anterior es doble:

- Por un lado, a la obligación, ya existente, de conservación de las facturas recibidas durante el período de prescripción, se añade la obligación de conservación, durante dicho período, de los justificantes contables emitidos por los empresarios o profesionales no establecidos en la Unión Europea.

- Por otro lado, la obligación de conservación de las facturas y justificantes contables relativas a adquisiciones de bienes o servicios cuyas cuotas de IGIC devengadas están sujetas a un proceso de regularización, es durante el período de regularización y los cuatro años siguientes y no, como se disponía anteriormente, del período de regularización y los cinco años siguientes.

La regulación anterior se refería exclusivamente a los bienes de inversión y su proceso de regularización, obviando que existe también otro proceso de regularización como es el relativo a las cuotas deducidas con anterioridad al inicio habitual de las entregas de bienes y prestaciones de servicios.

II. RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS

A) Concepto de rehabilitación

Con efecto para los períodos impositivos iniciados desde el día 1 de enero de 2010, la Disposición final trigésima de la LES fija el concepto de rehabilitación a los efectos de la materialización de la Reserva para inversiones en Canarias (en adelante, RIC), a los efectos de lo establecido en las letras A) y C) del apartado 4 del artículo 27 de la Ley 19/1994. Estas letras A) y C) definen inversiones aptas para la materialización de las cantidades destinadas a la RIC.

La definición de rehabilitación está ligada al suelo. Con carácter general la inversión en suelo no es admisible para la materialización de las dotaciones a la RIC, salvo que el suelo no se haya beneficiado anteriormente de este régimen y se afecte a determinadas actividades, entre las que se encuentra, entre otras; las actividades turísticas reguladas en la Ley 7/1995, de 6 de abril, de Ordenación del Turismo de Canarias, siempre y cuando la adquisición del bien inmueble tenga por objeto la rehabilitación de un establecimiento turístico.

Con carácter general se define la rehabilitación como las actuaciones dirigidas a la renovación, ampliación o mejora de establecimientos turísticos, siempre que reúnan las condiciones necesarias para ser incorporadas al activo fijo material como mayor valor del inmueble, diferenciándose dos supuestos exclusivamente a efectos de la incidencia del coste de las actuaciones de renovación, ampliación o mejora:

- En el caso de los establecimientos turísticos situados en un área cuya oferta turística se encuentre en declive, con independencia del importe de dichas actuaciones.

- En el caso de los establecimientos turísticos situados fuera de las áreas cuya oferta turística se encuentre en declive, siempre que el coste de dichas actuaciones exceda del 25 % del valor catastral del establecimiento, descontada la parte proporcional correspondiente al suelo.

Recordemos que se considera que un área cuya oferta turística se encuentra en declive cuando se precisa de intervenciones integradas de rehabilitación de áreas urbanas, según los términos en que se define en las directrices de ordenación general de Canarias, aprobadas por la Ley 19/2003, de 14 de abril, por la que se aprueban las Directrices de Ordenación General y las Directrices de Ordenación del Turismo de Canarias.

Actualmente las áreas en declive son las siguientes: Puerto del Carmen (Lanzarote), Corralejo y Morro Jable (Fuerteventura), San Agustín y Playa del Inglés (Gran Canaria) y Puerto de la Cruz y Los Cristianos (Tenerife).

B) Aplicación normativa

La Disposición transitoria octava de la LES tiene efectos aclaratorios sobre la regulación aplicable a la materialización de las dotaciones a la RIC procedentes de beneficios de períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2007. La normativa aplicable será el artículo 27 de la Ley 19/1994 conforme a la redacción dada por el Real Decreto-ley 12/2006, de 29 de diciembre, con las modificaciones introducidas por la LES.

Con ello también se aclara, vía indirecta, que la normativa aplicable a la materialización de las dotaciones a la RIC procedentes de beneficios de períodos impositivos finalizados antes del día 1 de enero de 2007, será la regulación del artículo 27 de la Ley 19/1994 conforme a la redacción anterior dada por el Real Decreto-ley 12/2006.