NOVEDADES EN EL NUEVO REGLAMENTO DE GESTIÓN DE LOS TRIBUTOS DERIVADOS DEL RÉGIMEN ECONÓMICO Y FISCAL DE CANARIAS

MIGUEL ÁNGEL NAVARRO PIÑERO

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

SUMARIO

I. Introducción.
II. Operaciones interiores IGIC.
A) Modificación de la base imponible
B) Tipo reducido
C) Deducciones
1. Régimen de deducción común al conjunto de actividades empresariales o profesionales diferenciadas
2. Opción y revocación de la prorrata especial
3. Propuesta de fijación de un porcentaje provisional de prorrata general
4. Propuesta de fijación de un porcentaje de deducción provisional respecto a las cuotas devengadas y soportadas con anterioridad al inicio de la realización habitual de entregas de bienes o prestaciones de servicios
D) Devoluciones
1. Devolución general
2. Devoluciones en régimen de viajeros
3. Devolución a empresarios o profesionales no establecidos en las Islas Canarias
E) Régimen simplificado
1. Obligación censal por el cese en el desarrollo de actividades acogidas al régimen
2. Aprobación de índices, módulos y demás parámetros
F) Regímenes especiales de bienes usados y de objetos de arte, antigüedades y objetos de colección
1. Ejercicio del derecho de opción o renuncia
2. Obligaciones de facturación
G) Régimen especial de las agencias de viajes
1. Ejercicio de la opción y renuncia al sistema de determinación de la base imponible
2. Obligación de facturación
H) Régimen especial de la agricultura y ganadería
1. Obligación censal por el cese en el desarrollo de actividades acogidas al régimen
2. Obligaciones registrales
3. Obligación formal para la deducción de las compensaciones
I) Régimen especial de comerciantes minoristas
1. Sujetos pasivos acogidos al régimen especial de comerciantes minoristas
2. Iniciación en el régimen especial de comerciantes minoristas
3. Cese en el régimen especial de comerciantes minoristas

J) Régimen especial del oro de inversión
K) Régimen especial del grupo de entidades
L) Obligaciones formales
1 Obligaciones de los empresarios o profesionales
2 Libro registro de facturas expedidas
3 Libro registro de facturas recibidas
4 Contenido de los documentos registrales
5. Plazos para las anotaciones registrales
6. Autoliquidaciones periódicas y declaración-resumen anual
7. Autoliquidaciones ocasionales

III. Operaciones interiores AIEM.
A) Modificación de la base imponible
B) Devoluciones en régimen de viajeros
C) Régimen simplificado
1. Contenido del régimen simplificado
2. Obligación de facturación
3. Autoliquidación y declaración resumen anual

IV. Operaciones exteriores tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.
A) Introducción de los bienes en las Islas Canarias
B) Depósito Temporal de los bienes
C) Forma de las declaraciones
D) Dispensa de declaración escrita
E) Procedimiento de despacho
1. Reconocimiento físico y extracción de muestras
2. Autorización del levante
3. Liquidaciones previas al levante
F) Procedimientos simplificados
1. Levante previo
2. Régimen de despacho de bienes en los propios recintos
3. Otros procedimientos simplificados
G) Contracción y notificación de la deuda
H) Bienes sujetos al AIEM introducidos en Canarias al amparo de un régimen suspensivo de los impuestos especiales de fabricación
I) Gestión de las exportaciones en el AIEM
J) Devolución en el supuesto del derecho de desistimiento previsto en la Ley 7/1996, de 15 de enero, de Ordenación del Comercio Minorista

V. Obligación censal.
A) Censo de Empresarios o Profesionales
B) Contenido del Censo de Empresarios o Profesionales
C) Declaración censal de comienzo
D) Declaración censal de modificación
E) Declaración censal de cese

VI. Obligación de información.
A) Obligación de informar sobre las operaciones con terceras personas
1. Obligados tributarios
2. Contenido de la declaración
3. Cumplimentación de la declaración
B) Obligación de informar sobre las operaciones interiores exentas del IGIC por aplicación del artículo 25 de la Ley 19/1994

VII. Concepto de establecimiento permanente principal.

Resumen del contenido

En el presente trabajo, se analizan las principales modificaciones existentes en el nuevo Reglamento de gestión de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias aprobado por el artículo único del Decreto 268/2011, de 4 de agosto. Dicho Reglamento de gestión ha supuesto la refundición en un solo texto normativo de la dispersa normativa de gestión del Impuesto General Indirecto Canario y el Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias.

I. INTRODUCCIÓN

Recientemente, el día 4 de agosto, el Gobierno de Canarias aprobó el Decreto 268/2001 en cuyo artículo único se aprueba el Reglamento de gestión de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (en adelante, el Reglamento), conformados por el Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC) y el Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias (en adelante, AIEM).

La justificación de este Reglamento la encontramos en el propio Preámbulo del Decreto 268/2011:

"*Este Decreto por el que se aprueba el Reglamento de gestión de los tributos derivados del REF, trata de integrar en un texto único los ocho Decretos que, hasta ahora, han regulado la gestión del IGIC y del AIEM.*

Evidentemente, este conjunto de Decretos que en estos momentos regula la gestión de estos dos tributos derivados del REF, plantea problemas de comodidad en el manejo del material normativo y, lo que es más grave, dudas en torno a la vigencia de determinados preceptos. Para terminar con esta situación, se ha integrado en un texto único, de nueva planta, todas las disposiciones reglamentarias que regulan la gestión del IGIC y del AIEM, conciliando esta nueva regulación con la sistemática de la LGT. Se trata, por tanto, de un reglamento extenso en el que se regulan los distintos aspectos de la gestión de estos dos tributos diferenciando las operaciones interiores de las de comercio exterior."

El presente trabajo no pretende analizar la totalidad del contenido del Reglamento, puesto que gran parte del mismo coincide con el contenido de los ochos Decretos que quedan derogados por su entrada en vigor. La intención, por tanto, se circunscribe a analizar las principales modificaciones contenidas en el Reglamento, que se realizará siguiendo el propio esquema de su índice.

No obstante, ya mencionamos, como novedad general, que se ha introducido en todos los procedimientos previstos en el Reglamento la regulación del plazo de resolución y del régimen de actos presuntos, lo que supone, conjuntamente con lo dispuesto en la Disposición Adicional Primera del Decreto 268/2011, la derogación del Decreto 217/1993, de 29 de julio, de modificación de determinados procedimientos tributarios.

II. OPERACIONES INTERIORES IGIC

En este apartado analizaremos las modificaciones significativas contenidas en el Capítulo I del Título I del Reglamento referido a las operaciones interiores en el IGIC.

La regulación anterior en esta materia estaba encuadrada en los derogados Decreto 182/1992, de 15 de diciembre, por el que se aprueban las normas de gestión, liquidación, recaudación e inspección del Impuesto General Indirecto Canario y la revisión de los actos dictados en aplicación del mismo, y Decreto 395/2007, de 27 de noviembre, por el que se regulan las obligaciones específicas en el régimen especial del grupo de entidades en el Impuesto General Indirecto Canario.

A) MODIFICACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE

El artículo 2 del Reglamento contiene la regulación de gestión de la modificación de la base imponible en las operaciones interiores como consecuencia de los supuestos previstos en los números 4, 5, 6, y 7 del artículo 22 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).

En este ámbito, la anterior regulación de gestión estaba contenida en el artículo 27 ter del Decreto 182/1992, de 15 de diciembre, por el que se aprueban las normas de gestión, liquidación, recaudación e inspección del Impuesto General Indirecto Canario y la revisión de los actos dictados en aplicación del mismo (en adelante, Decreto 182/1992), y era muy escasa pues se limitaba a expresar que en el caso de modificación de la base imponible por aplicación del supuesto previsto en el artículo 22.7 de la Ley 20/1991 (operaciones total o parcialmente incobrables), el sujeto pasivo debía comunicar dicha modificación a la Dirección General de Tributos en el plazo de un mes, a contar desde la emisión de la factura rectificativa, regulando, por otra parte, el contenido de la comunicación y la obligación de acompañar copia de la factura original y la rectificativa.

El apartado 1 del artículo 2 del Reglamento contiene una regulación referida al conjunto de los supuestos legales de modificación de la base imponible, en consonancia con lo previsto en el artículo 13 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre (en adelante, Reglamento de facturación): la obligación de los empresarios o profesionales a expedir y enviar a los destinatarios las facturas rectificativas o documento sustitutivo.

El apartado 2 del artículo 2 que nos ocupa tiene mayor trascendencia y se refiere exclusivamente a los supuestos de modificación de la base imponible previstos en los números 6 (cuando se dicte auto judicial de declaración de concurso del adquirente del bien o servicio que ha impagado las cuotas del IGIC repercutidas) y el número 7 (cuotas del IGIC total o parcialmente incobrables), ambos del artículo 22 de la Ley 20/1991.

La modificación se condiciona a los siguientes requisitos formales y temporales, diferenciándose entre empresario o profesional acreedor, empresario o profesional deudor y particular deudor:

A) <u>Empresario o profesional acreedor:</u>

<u>Formales</u>

La factura correspondiente a la entrega del bien o prestación de servicio cuya base imponible se pretende modificar, deberá haber sido expedida en tiempo y forma (artículo 9 del Reglamento de facturación, en cuanto al tiempo, y artículo 6 del mismo Reglamento en cuanto a la forma), y anotado, también, en tiempo y forma en el Libro Registro de

facturas expedidas (artículos 50 y 55, respectivamente, del Reglamento que estamos analizando).

El sujeto pasivo acreedor deberá comunicar a la Administración Tributaria Canaria la modificación de la base imponible practicada, exactamente igual que la anterior regulación pero con las precisiones siguientes:

- Puesto que el número 8 del artículo 22 de la Ley 20/1991 establece un conjunto de supuestos donde no es posible aplicar la modificación de la base imponible prevista en los números 6 y 7 (créditos con garantía real, créditos garantizados, afianzados o asegurados, créditos entre personas o entidades vinculadas, operaciones cuyo destinatario no está establecido en el territorio de aplicación del IGIC), en la comunicación a presentar deberá manifestar que la modificación de la base imponible no se refiere a ninguno de los supuestos excluidos y que se han citado.

- A la comunicación deberá acompañarse copia de la factura o facturas rectificativas. En la regulación anterior se exigía copia de la factura original y de la rectificativa. Se expresa que en las facturas rectificativas deberán constar las fechas de expedición de las facturas rectificadas, en armonía con lo establecido en el apartado 4 del artículo 13 del Reglamento de facturación.

- En el caso de que la modificación sea consecuencia de la declaración de concurso de acreedores del destinatario de la operación, a la comunicación deberá acompañarse de la copia del auto judicial de declaración de concurso o, en su caso, certificación del Registro Mercantil acreditativa de la declaración de concurso.

- En el caso de créditos incobrables, la comunicación a la Administración Tributaria Canaria deberá acompañarse de los documentos que acrediten que el sujeto pasivo acreedor ha instado el cobro del crédito al deudor o bien mediante reclamación judicial o bien mediante requerimiento notarial.

- En el caso específico de que el deudor sea un ente público, la comunicación obligatoria deberá acompañarse del certificado expedido por el órgano competente del ente público deudor de acuerdo con el informe del Interventor o Tesorero en que conste el reconocimiento de la obligación a cargo del ente público y su cuantía.

Temporal

El requisito temporal es igual que el contenido en el derogado artículo 27 ter del derogado Decreto 182/1992: la comunicación deberá presentarse ante la Administración Tributaria Canaria en el plazo de un mes desde la fecha de expedición de la factura rectificativa.

B) Empresario o profesional deudor:

Formales

- Deberá comunicar a la Administración Tributaria Canaria haber recibido las facturas rectificativas emitidas por el sujeto pasivo acreedor, indicando el importe total de las facturas rectificadas y, en su caso, el importe total de la rectificación de la deducción a realizar.

- En la autoliquidación correspondiente al período de liquidación donde ha recibido las facturas rectificativas, deberá consignar, en su caso, en la casilla correspondiente a la rectificación de deducciones y con signo negativo, el importe de las cuotas del IGIC rectificadas y que el sujeto pasivo dedujo en autoliquidaciones o liquidaciones anteriores.

Se aclara que el incumplimiento de estos requisitos no es óbice para el ejercicio por parte del sujeto pasivo acreedor de su derecho a modificar la base imponible, obviamente si se cumplen los requisitos legales y reglamentarios.

Temporal

La comunicación a la Administración Tributaria Canaria deberá efectuarse en el plazo de presentación de la autoliquidación correspondiente al período de liquidación donde ha recibido las facturas rectificativas, tenga o no obligación de efectuar la rectificación de la deducción en la citada autoliquidación.

C) Particular deudor:

En el supuesto de que el deudor no sea un empresario o particular, la Administración Tributaria Canaria podrá requerirle la aportación de las facturas rectificativas que le haya expedido y enviado el empresario o profesional acreedor.

Por último, y con independencia de los requisitos formales y temporales, se establecen dos matizaciones generales, a saber:

- La aprobación del convenio de acreedores, en su caso, no afectará a la modificación de la base imponible que se hubiera efectuado previamente.

- En el caso de declaración de sobreseimiento del expediente del concurso de acreedores, el sujeto pasivo acreedor que hubiese modificado la base imponible deberá rectificarla nuevamente al alza mediante la emisión de una factura rectificativa en la que repercutirá la cuota procedente. La emisión de esta nueva factura se deberá realizar en el plazo de un mes desde la declaración de sobreseimiento. Obviamente, y aunque nada indique el artículo 2 del Reglamento por no resultar necesario, el sujeto pasivo acreedor deberá declarar las cuotas resultantes de la modificación al alza de las bases imponibles en la autoliquidación correspondiente al período de liquidación donde se ha expedido la factura rectificativa.

Esto supone el desarrollo reglamentario del segundo párrafo del artículo 22.6 de la Ley 20/1991.

B) TIPO REDUCIDO

El contenido del artículo 3 del Reglamento constituye una novedad puesto que no existía regulación anterior y tiene relación con la aplicación del tipo reducido del 2 por 100 a las entregas de viviendas que sean adquiridas por los sujeto pasivos que apliquen el régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento del Impuesto sobre Sociedades.

La aplicación del tipo reducido, de acuerdo con lo dispuesto en el Anexo I.1.15º de la Ley 20/1991, exige que la entidad adquirente esté acogido al régimen especial indicado en el párrafo anterior y que a las rentas derivadas del posterior arrendamiento de las viviendas adquiridas les resulte aplicable la bonificación establecida en el artículo 54.1 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por el artículo único del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (las referencias contenidas en el Anexo I.1.1.5º de la Ley 20/1991 a la Ley 43/1995 debe entenderse referidas al mencionado Real Decreto Legislativo).

La justificación o acreditación de la exigencia legal (estar acogido al régimen especial y la aplicación de la bonificación a las rentas derivadas del arrendamiento) se realiza mediante declaración escrita, dirigida al sujeto pasivo transmitente de la vivienda, firmada por la entidad adquirente bajo su responsabilidad.

C) DEDUCCIONES

1. Régimen de deducción común

al conjunto de actividades empresariales o profesionales diferenciadas

El número 3 del artículo 34 de la Ley 20/1991 contempla la posibilidad de la aplicación de un régimen de deducción común al conjunto de actividades empresariales o profesionales diferenciadas realizadas por un mismo empresario o profesional, previa autorización de la Consejería de Economía y Hacienda.

La regulación de gestión de esta posibilidad de régimen de deducción común estaba contenida en el artículo 4 del Decreto 182/1992 y era muy básica e insuficiente.

La nueva regulación presenta las siguientes novedades:

- La autorización no surtirá efectos en el año en que el montante total de las cuotas deducibles por la aplicación del régimen de deducción común exceda en un 20 % al que resultaría de aplicar con independencia el régimen de deducciones respecto de cada sector diferenciado. Se ha entendido que de darse esta circunstancia implica una distorsión grave en la aplicación de IGIC, en la misma línea prevista en el artículo 36.3.2º de la Ley 20/1991 y en el artículo 68.3.2º del Real Decreto 2538/1994, de 29 de diciembre, por el que se dictan normas de desarrollo del Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, Real Decreto 2538/1994), en el que se puede obligar a un sujeto pasivo a aplicar la regla de la prorrata especial.

Se trata de una "suspensión" de la autorización que no impide la aplicación del régimen de deducción común en años siguientes.

- La regularización como consecuencia de lo establecido en el párrafo anterior se efectuará obligatoriamente en la última autoliquidación del año.

- El plazo general de presentación de la solicitud coincide con el previsto en el derogado artículo 4 del Decreto 182/1992: mes de octubre del año anterior a aquel en que se desea que comience a surtir efectos el régimen de deducción común. Respecto al plazo especial de presentación existe similitud pero con matices. En efecto, en la regulación derogada la presentación de la solicitud era en el plazo de un mes a contar desde el comienzo de las actividades empresariales o profesionales, con la nueva regulación el plazo es hasta la finalización del mes siguiente a aquel en el curso del cual se produzca el comienzo en la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a tales actividades empresariales o profesionales. En este sentido, debe tenerse en cuenta la diferencia en el IGIC entre comienzo de las actividades empresariales o profesionales (cuando se adquiere o importa bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades, según el artículo 5.1 de la Ley 20/1991) y comienzo en la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios, que puede o no coincidir en el tiempo.

Por último, el plazo especial no sólo resulta aplicable en el caso de comienzo de las actividades empresariales o profesionales, sino también cuando viniendo desarrollando actividades económicas inicie una actividad que constituye un sector diferenciado. Igualmente en este caso, y en coherencia con lo expresado en el párrafo anterior, el plazo de presentación de la solicitud de aplicación del régimen de deducción en común es hasta la finalización del mes siguiente a aquel en el curso del cual se produzca el comienzo en la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes al nuevo sector diferenciado.

- El plazo de resolución pasa de un mes a tres meses,

manteniéndose inalterable el régimen de actos presuntos de silencio positivo.

- En la nueva regulación se aclara el ámbito objetivo de aplicación, materia de la que adolecía la normativa derogada. De este modo, si la solicitud se realizó en el plazo general (mes de octubre) y existe autorización (ya sea expresa o tácita), el régimen de deducción común es aplicable a las cuotas deducibles devengadas desde el día 1 de enero del año siguiente a aquel en que se presentó la solicitud; en el caso de las solicitudes presentadas en el plazo especial, el régimen de deducción común es aplicable a las cuotas del IGIC deducibles y devengadas desde la fecha en que se produzca el comienzo de la realización habitual de las entregas de bienes y prestaciones de servicios.

- La autorización concedida continuará vigente durante los años sucesivos en tanto no sea revocada por la Administración Tributaria Canaria o renuncie a ella el sujeto pasivo. La renuncia se comunicará a la Administración Tributaria Canaria en el mes de diciembre del año anterior a aquél a partir del cual se desea que la misma tenga efectos.

2. Opción y revocación de la prorrata especial

El artículo 5 del Reglamento regula el régimen de opción y revocación de la prorrata especial y supone una modificación sustancial respecto a la normativa derogada recogida en el artículo 5 del Decreto 182/1992, dado que en mientras en este precepto derogado la aplicación y revocación del régimen de prorrata especial exigía una previa petición en unos plazos concretos, en la actualidad únicamente es exigible que comunique la opción y revocación para aplicar la regla de la prorrata especial, también en unos plazos concretos, a través de una simple declaración censal de comienzo o modificación.

Los plazos de presentación de la declaración censal comunicando la opción por la aplicación de la prorrata especial son los siguientes:

- Con carácter general, durante el mes de diciembre del año anterior a aquel en que se desea que comience a surtir efectos.

- Con carácter especial, en los casos de inicio de actividades empresariales o profesionales, o de inicio de una actividad que constituya un sector diferenciado respecto de las que se venían desarrollando con anterioridad, hasta la finalización del plazo de presentación de la autoliquidación correspondiente al período en el que se produzca el comienzo en la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a tales actividades.

Aunque nada diga el artículo 5 del Reglamento, se entiende que ya podría aplicarse la prorrata especial en la autoliquidación en cuyo plazo de presentación finaliza la posibilidad de comunicar la opción.

Es importante destacar que la presentación fuera de los plazos citados anteriormente de la declaración censal comunicando de opción por la aplicación de la prorrata especial, conlleva la imposibilidad de su aplicación.

Al igual que en la regulación anterior, la opción por la aplicación de la regla de prorrata especial surtirá efectos en tanto no sea revocada por el sujeto pasivo.

La comunicación de la revocación deberá efectuarse a través de una declaración censal de modificación que debe presentarse durante el mes de diciembre del año anterior a aquel a partir del cual se desea que la misma comience a surtir efectos. Aunque nada se diga al respecto, y a distinción de la opción,

debe entenderse que no surte efectos la presentación fuera del plazo citado de la declaración censal de modificación comunicando a la Administración Tributaria Canaria la revocación.

Por último, la Disposición transitoria cuarta del Reglamento expresa que las solicitudes de opción o revocación a la aplicación de la prorrata especial presentadas antes de la fecha de entrada en vigor del Reglamento se regirán por la normativa anterior a dicha fecha hasta su conclusión.

3. Propuesta de fijación de un porcentaje provisional de prorrata general

Parca era la regulación que el artículo 6 del Decreto 182/1992 contenía respecto a esta materia, limitándose a expresar la obligación del sujeto pasivo de proponer un porcentaje provisional de prorrata general (de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 38.2 de la Ley 20/1991) a la Consejería de Economía y Hacienda, que en todo caso podría proponer un porcentaje distinto. Por último, se establecía el régimen de actos presuntos con el establecimiento del carácter de silencio positivo en el caso de que en un plazo de un mes, desde la presentación de la propuesta de porcentaje de deducción, no existiera resolución expresa.

La regulación contenida en el artículo 6 del Reglamento es claramente más completa y resulta difícil realizar un resumen del mismo teniendo que reproducir, en ocasiones, literalmente su contenido, dado lo concienzudo de la regulación aprobada como podremos comprobar.

En primer lugar, la redacción del artículo 6 del Reglamento no se limita a recordar la obligación de propuesta de fijación de un porcentaje provisional de prorrata general conforme al artículo 38.2 de la Ley 20/1991, que sería lo más fácil, sino que describe de forma minuciosa los supuestos específicos en el que el sujeto pasivo deberá proponerlo, que son literalmente los siguientes:

- Cuando inicie sus actividades empresariales o profesionales y deba aplicar la regla de la prorrata.

- Cuando viniera desarrollando actividades empresariales o profesionales por las que no debía aplicar la regla de la prorrata, e inicie actividades que no constituyan un sector diferenciado y suponga la aplicación de la regla de la prorrata.

- Cuando viniera desarrollando actividades empresariales o profesionales por las que debía o no aplicar la regla de la prorrata, e inicie actividades que constituyen un sector diferenciado por las que deba aplicar la regla de la prorrata, respecto al porcentaje de deducción de las cuotas devengadas y soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen en el nuevo sector diferenciado.

- Cuando viniera desarrollando actividades empresariales o profesionales por las que debía o no aplicar la regla de la prorrata, e inicie actividades que constituyen un sector diferenciado por las que deba aplicar o no la regla de la prorrata, respecto al porcentaje de deducción de las cuotas devengadas y soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen en común en varios sectores diferenciados entre los que se encuentre el nuevo sector diferenciado.

La función claramente didáctica de este precepto se completa cuando señala los casos en que no procede la solicitud de fijación provisional de prorrata general, que, también literalmente,

son los siguientes:

- Cuando las actividades empresariales o profesionales que desarrolle el sujeto pasivo constituyan exclusivamente sectores diferenciados donde se origine el derecho a la deducción de la totalidad de las cuotas devengadas y soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios.

- Cuando las actividades empresariales o profesionales que desarrolle el sujeto pasivo constituyan exclusivamente sectores diferenciados donde no se origine el derecho a la deducción de la totalidad de las cuotas devengadas y soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios.

- Cuando los bienes adquiridos o importados se destinen a ser utilizados simultáneamente en actividades acogidas al régimen simplificado y en otras actividades sometidas al régimen especial de la agricultura y ganadería o el régimen especial de comerciantes minoristas, en el que el porcentaje de deducción será el previsto en el último párrafo del artículo 34.1 de la Ley 20/1991, salvo que el sujeto pasivo proponga la aplicación de un porcentaje provisional de deducción diferente.

En segundo lugar, uno de los inconvenientes del derogado artículo 6 del Decreto 182/1992 era la ausencia de regulación de los plazos de presentación de la propuesta de fijación provisional de un porcentaje de prorrata general, esta pega se ha resuelto además de manera prolija, como no podía ser menos en un artículo de contenido tan detallista:

- Cuando inicie sus actividades empresariales o profesionales y deba aplicar la regla de la prorrata, en el plazo de un mes desde el comienzo en la realización habitual de las entregas de bienes y prestaciones de servicios correspondientes a las actividades empresariales o profesionales que desarrolle.

- Cuando viniera desarrollando actividades empresariales o profesionales por las que no debía aplicar la regla de la prorrata, e inicie actividades que no constituyan un sector diferenciado y suponga la aplicación de la regla de la prorrata, en el plazo de un mes desde el comienzo en la realización habitual de las entregas de bienes y prestaciones de servicios correspondientes a la nueva o nuevas actividades empresariales o profesionales que desarrolle.

- Cuando viniera desarrollando actividades empresariales o profesionales por las que debía o no aplicar la regla de la prorrata, e inicie actividades que constituyen un sector diferenciado por las que deba aplicar la regla de la prorrata, respecto al porcentaje de deducción de las cuotas devengadas y soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen en el nuevo sector diferenciado, en el plazo de un mes desde el comienzo en la realización habitual de las entregas de bienes y prestaciones de servicios correspondientes al nuevo sector diferenciado de la actividad empresarial o profesional.

- Cuando viniera desarrollando actividades empresariales o profesionales por las que debía o no aplicar la regla de la prorrata, e inicie actividades que constituyen un sector diferenciado por las que deba aplicar o no la regla de la prorrata, respecto al porcentaje de deducción de las cuotas devengadas y soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen en común en varios sectores diferenciados entre los que se encuentre el nuevo sector diferenciado, en el plazo de un mes desde el comienzo en la realización habitual de las entregas de bienes y prestaciones de servicios correspondientes al nuevo sector diferenciado de la actividad empresarial o profesional.

Los sujetos pasivos que utilizan la regla de la prorrata

general aplican provisionalmente el porcentaje definitivo de prorrata general del año natural anterior (artículo 38.1 de la Ley 20/1991); sin embargo, en ocasiones se prevé que las operaciones del año en curso van a suponer una alteración significativa del porcentaje de deducción definitivo, por lo que la regulación legal (artículo 38.2 de la Ley 20/1991) permite, en este caso, que el sujeto pasivo no aplique provisionalmente el porcentaje definitivo del año anterior, sino que proponga a la Administración Tributaria Canaria uno distinto. En este supuesto los plazos de presentación de la propuesta de fijación del porcentaje provisional de prorrata general son los siguientes:

- Con carácter general, en el mes de enero del año en que se desea que surta efectos.

- Con carácter especial, cuando se produzcan en el año en curso las circunstancias que determinan que el porcentaje de deducción definitivo del año anterior no resulte adecuado como porcentaje de deducción provisional, en el plazo de un mes desde que se den tales circunstancias.

En tercer lugar, nada se indicaba en el derogado artículo 6 del Decreto 182/1992 sobre el contenido del escrito a presentar por el sujeto pasivo de propuesta de porcentaje de deducción. Esta laguna se resuelve en el artículo que nos ocupa cuando indica la obligatoriedad de hacer constar en el escrito de fijación el porcentaje de deducción que propone aplicar provisionalmente, información sobre las actividades que desarrolla con su volumen de operación y las actividades que pretende desarrollar y, en su caso, las perspectivas de volumen de operación.

Por último, el régimen de actos presuntos es igual que el contenido en el derogado artículo 6 del Decreto 182/1992: silencio positivo si transcurrido un mes desde la presentación en plazo no se ha recibido notificación expresa de la resolución del expediente. Ello supone que el sujeto pasivo aplicará provisionalmente el porcentaje de deducción que ha propuesto en el escrito presentado.

4. Propuesta de fijación de un porcentaje de deducción provisional respecto a las cuotas devengadas y soportadas con anterioridad al inicio de la realización habitual de entregas de bienes o prestaciones de servicios.

El contenido del artículo 7 del Reglamento es una novedad pues no existía en esta materia de regulación gestora.

Los empresarios o profesionales tienen la obligación de proponer a la Administración Tributaria Canaria un porcentaje provisional de deducción cuando, no viniendo desarrollando actividad económica alguna, pretendan deducir con anterioridad al inicio de la realización habitual de entregas de bienes o prestaciones de servicios, Igual obligación existe cuando desarrollando una actividad empresarial o profesional se inicie una nueva que constituye un sector diferenciado y pretenda deducir, respecto a esta nueva actividad, con anterioridad al inicio habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios. Todo ello conforme a lo previsto en el artículo 43.2 de la Ley 20/1991

La Administración Tributaria Canaria podrá fijar un porcentaje distinto al propuesto por el empresario o profesional.

La situación es idéntica a la obligación de los empresarios o profesionales que apliquen la regla de la prorrata general, de proponer un porcentaje de deducción provisional y cuya regulación gestora se ha analizado en el apartado anterior. No obstante, siendo idéntica la situación

se resuelve de forma diferente. En efecto, en este supuesto la propuesta de porcentaje de deducción se realiza a través de la declaración censal.

Debe realizarse una matización importante, cuando no desarrollando con anterioridad actividades empresariales o profesionales se desea deducir con anterioridad al inicio habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios, los empresarios o profesionales están obligados a presentar la declaración previa al comienzo proponiendo un porcentaje provisional de deducción, aunque se prevea que va a desarrollar exclusivamente operaciones que dan derecho a la deducción. En este caso, la propuesta debe efectuarse a través de la declaración previa al comienzo regulada en el artículo 134 del Reglamento.

Ahora bien, cuando desarrollando actividades empresariales o profesionales comience una nueva actividad económica que constituya un sector diferenciado y pretenda deducir con anterioridad al inicio habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios, el sujeto pasivo únicamente estará obligado a presentar la declaración censal, proponiendo un porcentaje provisional de deducción, cuando prevea que en el nuevo sector diferenciado va a aplicar la regla de la prorrata. En este supuesto, la propuesta debe efectuarse a través de la declaración censal de modificación regulada en el artículo 135 del Reglamento.

El régimen del plazo de resolución y efectos de la falta de resolución en plazo es de un mes y de silencio positivo.

Por último, puesto que las deducciones que se realizan con anterioridad al inicio habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios son provisionales y sujetas a una regularización conforme al porcentaje definitivo que globalmente corresponda al período de los cuatro primeros años naturales de la actividad económica (artículo 43.7 de la Ley 20/1991), se aclara en el último apartado del artículo 7 del Reglamento, que la regularización, en su caso, se realizará en la autoliquidación correspondiente al último período de liquidación del cuarto año natural de realización de las entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas en el ejercicio de actividades empresariales o profesionales, matizando que todo ello sin perjuicio de la regularización que deberá efectuar el empresario o profesional si estima que no va a comenzar la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios.

D) DEVOLUCIONES

1. Devolución general

Respecto a la devolución que los empresarios o profesionales tienen, en su caso, derecho a solicitar a través de la autoliquidación correspondiente al último período de liquidación del año, el artículo 8 del Reglamento efectúa dos concreciones. En primer lugar, que al procedimiento de devolución le resulta de aplicación lo previsto en los artículos 124 a 127, ambos inclusive, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en su normativa de desarrollo, y, en segundo lugar, que la devolución que corresponda se efectuará exclusivamente por transferencia bancaria a la cuenta que indique en la autoliquidación.

2. Devoluciones en régimen de viajeros

La regulación gestora de las devoluciones en régimen de viajeros no contiene novedades, salvo en los referente a la devolución de la carga impositiva implícita al comerciante minorista a través de la declaración ocasional.

La anterior regulación gestora en esta materia estaba contenida en los artículos 9.2.5º y 39.8 del Decreto 182/1992. Por razones de técnica normativa se ha agrupado esta normativa dispersa en el artículo 11.2.e) del Reglamento, con una redacción casi idéntica a la normativa derogada con las salvedades siguientes:

- La solicitud de devolución únicamente debe contener el importe de la carga impositiva implícita devuelta por el comerciante minorista en el período trimestral o mensual al que corresponda la solicitud. Por tanto, se desprende que se pierde el derecho a la devolución de una carga impositiva implícita abonada a un viajero y no solicitada su devolución a la Administración Tributaria Canaria en la autoliquidación correspondiente al mes o trimestre de su abono. Anteriormente el artículo 39.8.4º del Decreto 182/1992 disponía que se podría solicitar la devolución de la carga impositiva implícita abonada al adquirente durante el plazo de cuatro años contados a partir de la entrega de los bienes al viajero.

- Transcurrido un mes desde la presentación de la solicitud de devolución sin que exista notificación de resolución expresa, se entenderá desestimada la petición.

- La devolución que corresponda se efectuará exclusivamente por transferencia bancaria a la cuenta que indique en la autoliquidación ocasional.

3. Devolución a empresarios o profesionales no establecidos en las Islas Canarias

El artículo 12 del Reglamento regula la devolución a empresarios o profesionales no establecidos en las Islas Canarias e incluye las novedades siguientes respecto a la regulación gestora anterior contenida en los artículos 10 y 11 del Decreto 182/1992:

- Se incrementa significativamente el límite mínimo para poder solicitar la devolución, pasando de 200 a 400 euros. No obstante, podrán admitirse las solicitudes de devolución por un importe superior a 50 euros cuando el periodo de referencia sea el año natural, anteriormente era de 25 euros.

- Se aclara que la solicitud de devolución únicamente podrá referirse a las cuotas del IGIC devengadas, ya sea por operaciones interiores o importaciones, al período a que se refiera la solicitud, de lo que se desprende la pérdida del derecho a la devolución de las cuotas no solicitadas en plazo.

- Se elimina la obligación de aportar los originales de las facturas donde consta la repercusión de las cuotas del IGIC cuya devolución se solicita (o la manifestación de ser un comerciante minorista a los efectos de la devolución de la carga impositiva implícita), aunque el órgano competente para tramitar la solicitud de devolución podrá requerir al solicitante la aportación del original o de una copia de la factura correspondiente.

- En sustitución del original de las facturas, se establece la obligación de facilitar en la solicitud de devolución una información muy amplia de las facturas correspondientes a las adquisiciones de bienes o servicios sujetas al IGIC..

- Se debe aportar información amplia sobre las facturas emitidas por los empresarios o profesionales no establecidos y relativas a las operaciones sujetas al IGIC que realicen durante el período de devolución.

- Para los empresarios o profesionales establecidos en la Unión Europea no será preciso la declaración de realizar actividades económicas gravados a un tributo análogo al IGIC y que existe reciprocidad en cuanto al

derecho a solicitar la devolución en favor de empresarios y profesionales establecidos en España.

- Transcurridos seis meses desde la presentación de la solicitud de devolución sin que se haya notificado resolución expresa, se entenderá denegada la solicitud.

- La devolución que corresponda se efectuará exclusivamente por transferencia bancaria a la cuenta que indique en la solicitud. En el caso de que no se trate de una cuenta abierta en un establecimiento de una entidad de crédito ubicado en España, todos los gastos que origine la transferencia se detraerán del importe de la devolución acordada.

Por último, debemos tener en cuenta lo previsto en la Disposición adicional segunda del Reglamento que autoriza al Consejero competente en materia tributaria para el establecimiento de la obligación de presentar por vía electrónica las solicitudes de devolución de empresarios o profesionales no establecidos, indicándose que se deberá acompañar de copia electrónica de las facturas y documentos de importación. No obstante, se autoriza al citado Consejero para que determine la no necesidad de acompañar copia de determinadas facturas o documentos de importación de acuerdo al importe de la base imponible, aclarándose que esta circunstancia no impedirá que el órgano competente de la Administración Tributaria Canaria pueda requerir la aportación de la factura o documento de importación original.

E) RÉGIMEN SIMPLIFICADO

1. Obligación censal por el cese en el desarrollo de actividades acogidas al régimen

Por primera vez se regula, en el apartado 3 del artículo 14 del Reglamento, la obligación de comunicar a la Administración Tributaria Canaria, a través de la declaración de modificación, el cese en el ejercicio de las actividades acogidas al régimen especial simplificado, cuando el sujeto pasivo continúe con el desarrollo de otras actividades empresariales o profesionales. El plazo para presentar esta declaración censal es de un mes a partir del citado cese.

2. Aprobación de índices, módulos y demás parámetros

En el artículo 18 del Reglamento se autoriza para que en la Orden por el que se aprueban índices, módulos y demás parámetros para la determinación de la cuota anual y trimestral del Impuesto General Indirecto Canario devengada en cada actividad sometida al régimen simplificado, se puedan establecer plazos especiales de presentación de la declaración censal para comunicar la opción por la inclusión o renuncia al régimen simplificado, o la revocación de la renuncia al mismo.

F) REGÍMENES ESPECIALES DE BIENES USADOS Y DE OBJETOS DE ARTE, ANTIGÜEDADES Y OBJETOS DE COLECCIÓN

1. Ejercicio del derecho de opción o renuncia

En el derogado artículo 19 del Decreto 182/1992 se establecía que la opción por los regímenes especiales de bienes usados y de objetos de arte, antigüedades y objetos de colección se comunicaba a través de la declaración-resumen anual, ello implicaba que dicha comunicación se tenía que efectuar anualmente.

La regulación vigente en esta materia, artículo 20 del Reglamento, modifica sustancialmente esta situación, pues la comunicación de esta opción se realizará o bien a través de la declaración censal de comienzo o bien a través de la

declaración censal de modificación. En el caso de que se efectúe a través de la declaración de modificación, ésta debe presentarse en el mes de enero del año en que deba surtir efectos la opción. Lógicamente ya no resulta necesaria la comunicación anual de la opción.

En la regulación anterior la renuncia a los regímenes especiales que nos ocupa se entendía comunicada tácitamente cuando en la declaración-resumen anual no se efectuaba la opción correspondiente. En coherencia con la nueva regulación de la opción, la renuncia a la aplicación de estos regímenes especiales se efectúa a través de la declaración censal de modificación, que deberá presentarse en el mes de enero del año en que deba surtir efectos.

2. Obligaciones de facturación

En la regulación anterior, concretamente en el artículo 21.1º del Decreto 182/1992, se establecía, como norma especial, en el ámbito de la obligación de facturación, que los sujetos pasivos acogidos a los regímenes especiales de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección debían de cumplir respecto de las operaciones acogidos a los citados regímenes, la de expedir una factura de compra correlativa con referencia a las adquisiciones efectuadas a quienes no tengan la condición de sujeto pasivos del IGIC.

En la regulación vigente (artículo 22 del Reglamento) sigue existiendo la misma obligación pero con matices. Como jurídicamente es correcto, no cabe hablar de la obligación de emisión de una factura por parte del adquirente del bien (sujeto pasivo acogido al régimen especial), sino se establece la obligación de expedición de un documento de compra que justifique cada una de las adquisiciones efectuadas a quienes no tenga la condición de empresarios o profesionales actuando como tales. Este documento contendrá los datos y requisitos establecidos en el artículo 6.1 del Reglamento de facturación, debiendo ser firmado por transmitente.

Por otra parte, se establece la obligación, hasta ahora inexistente, de que en las facturas emitidas por los sujetos pasivos acogidos a estos regímenes especiales y que documenten operaciones a las que sea de aplicación estos regímenes, deberá hacerse constar esta circunstancia.

G) RÉGIMEN ESPECIAL DE LAS AGENCIAS DE VIAJES

1. Ejercicio de la opción y renuncia al sistema de determinación de la base imponible

El artículo 23 del Reglamento se establece como novedad la presunción de aplicación de la base imponible operación por operación cuando el sujeto pasivo no haya optado por la modalidad de determinación de la base imponible global para cada período de liquidación a través de la correspondiente declaración censal de comienzo o modificación.

2. Obligación de facturación

En el artículo 24 del Reglamento se establece, por primera vez, obligaciones específicas respecto a las facturas emitidas por sujetos pasivos acogidos a este régimen especial y respecto de operaciones a las que sea aplicable el régimen: en las facturas se deberá indicar que se encuentran sujetas al régimen especial de las agencias de viajes.

Por otra parte, se aclara la aplicación de lo dispuesto en la disposición adicional cuarta del Reglamento de facturación, relativa a determinadas prestaciones de servicios en cuya realización intervienen agencias de viajes

actuando en nombre y por cuenta ajena. Hay que señalar que en realidad estas operaciones no la realizan las agencias de viajes en el ámbito del régimen especial que nos ocupa, que recordemos que se aplican a las operaciones realizadas por las agencias de viajes en nombre propio respecto de los viajeros y utilicen en la realización del viaje bienes entregados o servicios prestados por otros empresarios o profesionales.

H) RÉGIMEN ESPECIAL DE LA AGRICULTURA Y GANADERÍA

1. Obligación censal por el cese en el desarrollo de actividades acogidas al régimen

Al igual que se expuesto en el apartado 2.5.1 (Obligación censal por el cese en el desarrollo de actividades acogidas al régimen especial simplificado), por primera vez se regula, en el apartado 8 del artículo 25 del Reglamento, la obligación de comunicar a la Administración Tributaria Canaria, a través de la declaración de modificación, el cese en el ejercicio de las actividades acogidas al régimen especial de la agricultura y ganadería, cuando el sujeto pasivo continúe con el desarrollo de otras actividades empresariales o profesionales. El plazo para presentar esta declaración censal es de un mes a partir del citado cese.

2. Obligaciones registrales

Los sujetos pasivos acogidos al régimen especial de la agricultura y ganadería deberán llevar, entre otras obligaciones formales y registrales, un libro registro de facturas recibidas, conforme a lo dispuesto en el artículo 26.1.e) del Reglamento. No obstante, se expresa que si el sujeto pasivo además de desarrollar la actividad acogida a este régimen especial desarrolla otras actividades acogidas al régimen general, al régimen simplificado o tiene la consideración de comerciante minorista, el libro de facturas recibidas se deberá llevar con la debida separación de las facturas por las adquisiciones que correspondan a cada sector diferenciado.

3. Obligación formal para la deducción de las compensaciones

Los empresarios o profesionales deben abonar la compensación agrícola, a través de la emisión de un recibo emitido por ellos mismos, por las adquisiciones de bienes o servicios a personas acogidas al régimen especial de la agricultura y ganadería. El artículo 29 del Reglamento expresa que dicho recibo únicamente justificará el derecho a la deducción de la compensación agrícola cuando se haya emitido correctamente y hubiese sido anotado en un libro registro especial.

La novedad radica en que ha desaparecido la previsión contenida en el segundo párrafo del número 2 del derogado artículo 27 del Decreto 182/1992 relativa a que el recibo original únicamente justificaría el derecho a la deducción de la compensación agrícola cuando hubiese sido contabilizado en el plazo de treinta días en el libro registro de facturas recibidas. Esta supresión se justifica en que la citada restricción al derecho a la deducción no tenía cobertura legal.

I) RÉGIMEN ESPECIAL DE COMERCIANTES MINORISTAS

Con carácter general la nueva regulación gestora del régimen especial de comerciantes minoristas ha supuesto una mejora, desde una perspectiva de técnica normativa y de sistematicidad, con respecto a la regulación anterior englobada en el artículo 27 bis del Decreto 182/1992. Veamos a continuación las novedades significativas.

1. Sujetos pasivos acogidos al

régimen especial de comerciantes minoristas

El artículo 31 del Reglamento viene a establecer una clara diferenciación: una cosa es que un comerciante minorista tenga siempre la obligación de liquidar y, en su caso, abonar el recargo minorista previsto el artículo 58 bis de la Ley 20/1991 cuando importe bienes con destino a su comercio, y, otra cosa, es que únicamente un comerciante minorista está acogido al régimen especial de comerciantes minorista cuando habitualmente importe bienes con destino a su actividad comercial.

Esta diferenciación tiene una gran importancia, porque únicamente quienes habitualmente importen bienes con destino a su actividad comercial podrán iniciar o cesar en el régimen de comerciante minorista, con el cumplimiento de las obligaciones formales que ello supone (presentación de declaración censal, de un inventario valorado y de una autoliquidación específica).

Ejemplo: Dos entidades mercantiles adquieren la consideración de comerciante minoristas, ambas están obligadas a presentar una declaración censal manifestando tal circunstancia- Ahora bien, solo una de ellas va a importar habitualmente mercancías para su posterior venta, en este caso únicamente esta sociedad está obligada a comunicar a través de la declaración censal la iniciación en el régimen especial de comerciante minorista.

2. Iniciación en el régimen especial de comerciantes minoristas

La primera novedad contenida en el artículo 32 del Reglamento es en lo relativo a los supuestos de iniciación en este régimen especial de comerciantes minoristas.

El artículo 27 bis.Uno.B del Decreto 182/1992 establecía dos supuestos de iniciación, a saber:

- Los sujetos pasivos que viviendo realizando actividades comerciales pasen a tener el día primero de enero la condición de comerciante minorista por concurrir en los mismos los requisitos señalados en el artículo 10; número 3, de la Ley 20/1991, de 7 de junio, siempre que figuren en sus existencias a la fecha de iniciación bienes importados para su actividad comercial,

- Los sujetos pasivos que adquieran la condición de comerciante minorista por iniciar actividades de comercio al menor según las normas reguladoras del Impuesto sobre Actividades Económicas y no haber realizado durante el año precedente actividades comerciales, siempre que figuren en sus existencias a la fecha de iniciación bienes importados para su actividad comercial.

Pues bien, el apartado 1 del artículo 28 del Reglamento fija un tercer supuesto:

- Los que adquieran la condición de comerciantes minoristas a efectos del IGIC y no dispongan en sus existencias, en el momento de adquirir tal condición, de bienes importados y pretendan importar bienes habitualmente con destino a su actividad comercial.

La segunda novedad está ligada al nuevo supuesto de iniciación en este régimen especial. Mientras que en los dos supuestos de iniciación coincidente con los derogados se mantiene la fecha de iniciación en el régimen especial: el 1 de enero en el primer caso y, en el segundo caso, la fecha de adquisición de la consideración de comerciante minorista, en el nuevo supuesto la fecha de iniciación coincidirá con la fecha de presentación de la declaración correspondiente a la primera importación de bienes que

efectúe después de la adquisición de la consideración de comerciante minorista.

La tercera novedad se encuentra en el ámbito de la obligación de presentar un inventario valorados de los bienes importados. En la anterior regulación, la relación de bienes importados en existencias debía consignarse en el inventario diferenciando si se había o no abonados, en el momento de la iniciación, la cuota del IGIC devengada a la importación; ello era coherente con la regulación del nacimiento del derecho a la deducción de las cuotas devengadas a la importación hasta el día 31 de diciembre de 2008. En efecto, hasta esta fecha el nacimiento del derecho a la deducción de las cuotas devengadas a la importación era cuando se abonase dicha cuota a la Administración Tributaria Canarias. Sin embargo, desde el día 1 de enero de 2009 el nacimiento del derecho a la deducción es en el momento del devengo, por dicha causa se manifiesta expresamente en la regulación la obligación de presentar un inventario valorado de los bienes importados con independencia que la cuota tributaria devengada en su importación esté o no abonada a la Administración Tributaria Canaria.

Obviamente se aclara que este inventario no deberá ser presentado en el nuevo supuesto de iniciación en el régimen especial de comerciante minorista que hemos reseñado anteriormente, pues no se dispone, momento de la iniciación, de bienes importados en existencia.. Igualmente, mientras de la normativa anterior se desprendía la obligación de presentar el inventario valorado aunque las existencias exclusivamente estuviesen integrados por bienes que en el momento de la iniciación estaba su importación exenta o sujeta a tipo cero (se expresaba que estos bienes no se hacían constar pero no la no obligación de presentar el inventario), en la nueva regulación se establece expresamente que en tales casos no existe la obligación de presentar el inventario.

La cuarta novedad se encuentra en la regulación de la obligación formal de presentar una autoliquidación en el que el sujeto pasivo tendrá la obligación de liquidar e ingresar la cuota del IGIC y el recargo derivado del régimen especial de comerciantes minoristas correspondiente a los bienes que integran el inventario.

La variación en este ámbito es doble:

- Se prevén dos supuestos de no obligación de presentar la autoliquidación que son lógicos y coherentes con la no obligación de presentar inventario valorado: por un lado, el nuevo caso de iniciación en este régimen especial, y, por otro lado, aquellos sujetos pasivos cuyas existencias están integrados exclusivamente por bienes que se hallen gravados, en el momento de la iniciación, al tipo cero o exentos.

- La autoliquidación supondrá la obligación de liquidar e ingresar la cuota del IGIC y el recargo derivado del régimen especial de comerciantes minoristas. No obstante, se regula un supuesto en el no cabe liquidar e ingresar la cuota del IGIC y sí el recargo minorista: aquellos bienes que han sido importados para afectarlos a un sector diferenciado distinto de la actividad comercial, que no se hayan podido deducir las cuotas devengadas a la importación porque el porcentaje definitivo de deducción en dicho sector diferenciado fue cero y que los bienes se transfieran al sector diferenciado de la actividad comercial para destinarse a su venta.

En este caso, se intenta evitar la doble tributación que existiría al no poder deducir la cuota del IGIC soportado en su importación y la obligación de abonar la cuota del IGIC

como consecuencia de la iniciación en el régimen especial de comerciantes minoristas.

Por último, y como consecuencia del cambio, con efectos el día 1 de enero de 2009, de la regulación del nacimiento del derecho a la deducción de las cuotas devengadas por la importación de bienes (a la que se ha hecho referencia anteriormente), debe tenerse en cuenta lo dispuesto en la Disposición transitoria primera del Reglamento que expresa que los sujetos pasivos que en el momento de iniciación en el régimen especial de comerciantes minoristas dispongan en sus existencias de bienes importados con anterioridad al día 1 de enero de 2009 y no hayan abonado a la Administración Tributaria Canaria las cuotas tributarias devengadas en su importación, están obligados, respecto de estos bienes, a declarar ingresar únicamente el recargo derivado de este régimen especial.

3. Cese en el régimen especial de comerciantes minoristas

La primera novedad se encuentra en los supuestos de cese previstos en el artículo 33 del Reglamento.

En la regulación anterior existían dos casos de cese en el régimen especial de comerciantes minoristas:

- Los sujetos pasivos que teniendo la condición de comerciante minorista dejen de cumplir el día 1 de enero tal condición.

- Los sujetos pasivos que cesen en el desarrollo de su actividad comercial por la que tenía la consideración de comerciante minorista, salvo que suponga el cese de la totalidad de su actividad empresarial.

La nueva regulación, en este ámbito, presenta los siguientes cambios:

- Cesarán en el régimen especial de comerciantes minoristas los sujetos pasivos que teniendo la condición de comerciante minorista dejen de cumplir el día 1 de enero tal condición, con independencia que tengan o no existencias bienes importados destinados a su actividad comercial.

La idea que subyace en este supuesto es que, con independencia de que en sus existencias consten o no bienes importados destinados a su actividad comercial, aquellos sujetos pasivos que han presentado la declaración censal comunicando a la Administración Tributaria Canaria la iniciación en este régimen especial, deberán comunicar obligatoriamente el cese en el caso de dejar de tener la consideración de comerciante minorista.

- Al igual que en la regulación anterior, el cese en el desarrollo de actividades comerciales por las que el sujeto pasivo tiene la consideración de comerciante minorista supondrá el cese en el régimen especial de comerciante minorista. No obstante, la nueva regulación gestora matiza que este cese se producirá si existe una transferencia de los bienes importados en existencia a un sector diferenciado de la actividad.

El cese en el régimen especial de comerciantes minoristas se caracteriza porque nace el derecho del sujeto pasivo a incluir como deducibles las cuotas tributarias y los recargos derivados del régimen especial de comerciantes minoristas respecto de los bienes importados que figuren en sus existencias a la fecha de cese y que se destinen al ejercicio de su actividad comercial por lo que no tendría la consideración de comerciante minorista, o al desarrollo de otra actividad económica que constituya un sector diferenciado, siempre que tenga derecho total o parcial a la deducción.

Como es lógico, se manifiesta que no se tendrá derecho a la deducción cuando se traten de sujetos pasivos que teniendo la condición de comerciante minorista dejen de cumplir el día 1 de enero tal condición y no tengan en sus existencias bienes importados destinados a su actividad comercial. Esto supone para estos sujetos pasivos que no tendrán la obligación de presentar el inventario valorado y la declaración consignado la cuota deducible, pero sí tendrán la obligación de presentar la declaración censal de modificación comunicando a la Administración Tributaria Canaria el cese en el régimen especial de comerciante minorista.

Igualmente, se aclara que el derecho a la deducción no se puede ejercer en la declaración que debe presentarse conjuntamente con el inventario valorado. A través de dicha declaración se manifiesta a la Administración Tributaria Canaria el importe deducible del IGIC y del recargo minorista, pero el ejercicio material de la deducción de esta cuota y del recargo minorista se efectuará a través de las autoliquidaciones periódicas que deba presentar el sujeto pasivo y con aplicación del porcentaje de deducción que corresponda a la actividad empresarial o profesional a la que se afecta tales bienes.

Al igual que se ha manifestado en el apartado 2.9.2., y por las mismas razones expuestas, en el inventario valorado y en la declaración se consignarán, respectivamente, los bienes y las cuotas y recargos con independencia que la cuota tributaria devengada en su importación esté o no abonada a la Administración Tributaria Canaria.

Como última novedad, se aclara que en el inventario valorado se incluirá, incluso, aquellos bienes que habiendo sido importados para el desarrollo de actividades en sectores diferenciados hayan sido transferidos a la actividad comercial antes del cese.

J) RÉGIMEN ESPECIAL DEL ORO DE INVERSIÓN

El artículo 34 del Reglamento recoge, por primera vez, un aspecto de gestión de este régimen especial y se trata de una regulación relativa al libro registro de facturas recibidas. Los documentos justificativos de las adquisiciones o importaciones que correspondan a este régimen especial deberán asentarse con la debida separación, cuando el empresario o profesional acogido a este régimen realicen operaciones acogidas al mismo y otras operaciones no acogidas.

K) RÉGIMEN ESPECIAL DEL GRUPO DE ENTIDADES

La única novedad relativa a este régimen especial está contenida en el apartado 3 del artículo 37 del Reglamento que regula la declaración de opción establecida en el artículo 58 quinquies.Cinco de la Ley 20/1991, y es coherente con la modificación que en el artículo 5 del Reglamento se efectúa en el ámbito de la opción y revocación a la prorrata especial y que ya se ha analizado en el apartado 2.3.2 del presente trabajo.

En efecto, la regulación gestora anterior señalaba que las entidades que hubieran optado por la aplicación de la regla especial de determinación de la base imponible en las operaciones intragrupo, podrían optar por la aplicación de la prorrata especial en el sector diferenciado que constituía estas operaciones intragrupo. La regulación de esta opción, y la revocación, por la prorrata especial estaba adaptada al régimen anterior que se basaba en una solicitud previa a la Administración Tributaria Canaria.

Como se ha expresado anteriormente, en coherencia con la nueva regulación de la opción y revocación a la prorrata especial

contenida en el artículo 5 del Reglamento, el apartado 3 del artículo 37 efectúa una regulación adaptada al nuevo régimen de opción y revocación.

L) OBLIGACIONES FORMALES

1. Obligaciones de los empresarios o profesionales

El artículo 48 del Reglamento regula con carácter general las obligaciones formales de los empresarios o profesionales. Contiene muy pocas novedades y que son las siguientes:

- Se establece el concepto de justificante contable como cualquier documento que sirva de soporte a la anotación contable de la operación cuando quien la realice sea un empresario o profesional no establecido en la Unión Europea. Este concepto es el contenido en el Reglamento de facturación conforme a la modificación operada por el Real Decreto 1789/2010, de 30 de diciembre.

La introducción del concepto de justificante contable deriva directamente de la supresión de la obligación de emisión de autofactura en el supuesto de inversión del sujeto pasivo.

- En relación a las solicitudes de autorizaciones en materia de facturación, se establece el plazo de resolución y el régimen de actos presuntos: seis meses y silencio negativo.

- Se establecen las siguientes singularidades en materia de facturación:

a) En las facturas emitidas por los sujetos pasivos cuyas operaciones se encuentren exentas por aplicación de la franquicia fiscal deberá hacerse constar la expresión “Exento artículo 10.1.28º Ley 20/1991”.

b) En las facturas emitidas por las entidades de la Zona Especial de Canarias por las entregas de bienes o prestaciones de servicios exentas por aplicación de lo dispuesto en el artículo 47 de la Ley 19/1994, deberá hacerse constar la expresión “Exento artículo 47 Ley 19/1994”.

2. Libro registro de facturas expedidas

La única novedad reseñable respecto al contenido del artículo 50 del Reglamento deriva de la eliminación de toda referencia al registro de las facturas que los empresarios o profesionales estaban obligados a expedir en el supuesto de inversión del sujeto pasivo.

3. Libro registro de facturas recibidas

Las novedades contenidas en el artículo 51 del Reglamento son, en primer lugar, la aclaración de que además de anotar en este libro registro las facturas, correspondientes a los bienes adquiridos y a los servicios recibidos en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, y los documentos de importación, deberá anotar y numerarse los siguientes documentos:

- Las facturas y justificantes contables emitidos por los empresarios o profesionales transmitentes del bien o prestadores del servicio en el supuesto de inversión del sujeto pasivo, dada la eliminación de la obligación de emisión de autofactura, siendo la factura original o el justificante contable emitido por el proveedor el documento justificativo para el ejercicio del derecho a la deducción de la cuota devengada, soportada y deducible, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 31.1.3º de la Ley 20/1991.

- El documento de ingreso de la cuota del IGIC en el caso de sustitución previsto en el artículo 25.6 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de

modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (en adelante, Ley 19/1994). Este documento de ingreso es el documento justificativo para la deducción en este caso, conforme a lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 31.1.3º de la Ley 20/1991.

- Los recibos originales firmados por los titulares de las explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras a los que se refiere el artículo 58.4 de la Ley 20/1991, puesto que se trata del documento justificativo para el derecho a la deducción de la compensación a tanto alzado, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 31.1.4º y 58.4 de la Ley 20/1991.

En segundo lugar, se establecen diversas especialidades respecto a los datos a anotar en el libro registro:

- Respecto a las facturas o justificantes contables emitidos por el proveedor del bien o servicio, la cuota del IGIC a consignar habrá de calcularse conforme a los datos incluidos en tales facturas o justificantes contables.

- En el caso de los documentos en los que conste la liquidación del IGIC por la importación de bienes, se consignará como número de recepción el número de referencia del Documento Único Administrativo.

- En el supuesto del documento de ingreso de la cuota del IGIC en el caso de sustitución previsto en el artículo 25.6 de la Ley 19/1994, se hará constar exclusivamente la cuota tributaria ingresada y la fecha de ingreso.

- Por último, en el caso de los recibos que contengan la compensación agrícola, se hará constar la fecha de expedición, el nombre y apellidos, razón social o denominación completa y número de identificación fiscal del proveedor titular de la explotación, precio de los bienes o servicios, porcentaje de compensación aplicado y cantidad a compensar.

4. Contenido de los documentos registrales

En el artículo 53 dispone que los libros registros deberán permitir determinar con precisión, en cada periodo de liquidación, el importe total del IGIC que el sujeto pasivo haya repercutido a sus clientes y el importe total del IGIC soportado por el sujeto pasivo por sus adquisiciones o importaciones de bienes o servicios, aclarándose que dentro del monto del IGIC soportado deberá constar el ingreso de la cuota del IGIC en el supuesto de sustitución a que se refiere el artículo 25.6 de la Ley 19/1994.

Esta novedad es coherente con la nueva regulación del nacimiento del derecho a la deducción (segundo párrafo del artículo 32 de la Ley 20/1991) y del documento justificativo de la deducción en el supuesto de sustitución previsto en el artículo 25.6 de la Ley 19/1994 (segundo párrafo del artículo 31.1.3º de la Ley 20/1991).

5. Plazos para las anotaciones registrales

El artículo 55 del Reglamento aclara que los documentos de ingresos en el supuesto de sustitución a que se refiere el artículo 25.6 de la Ley 19/1994 deberán anotarse dentro del periodo de liquidación en que proceda efectuar su deducción.

6. Autoliquidaciones periódicas y declaración-resumen anual

El artículo 57 del Reglamento presenta dos novedades significativas, a saber:

- Se aclara que están obligados a presentar autoliquidaciones periódicas, por una parte, aquellos empresarios o profesionales que hayan iniciado efectivamente la realización habitual de las entregas de

bienes o prestaciones de servicios correspondientes a sus actividades empresariales o profesionales, y, por otra parte, aquellos empresarios o profesionales que pretenda deducir las cuotas devengadas y soportadas con anterioridad al inicio efectivo de la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a sus actividades empresariales o profesionales.

En este último caso, se precisa que estarán obligados a presentar las autoliquidaciones correspondientes a todos y cada uno de los períodos de liquidación, aunque en ellas no se refleje cuota deducible alguna.

- Se puntualiza que los empresarios o profesionales autorizados a solicitar la devolución de los saldos a su favor existentes al término de cada periodo de liquidación, deberán presentar la autoliquidación periódica mensualmente aunque su resultado no sea a devolver.

7. Autoliquidaciones ocasionales

La primera novedad que contiene el artículo 58 del Reglamento viene referida a la obligación de presentación de la autoliquidación ocasional por parte de los empresarios o profesionales no establecidos en Canarias que realicen entregas de bienes o prestaciones de servicios, sujetas y no exentas del Impuesto, por las que no se produzca la inversión del sujeto pasivo. En este sentido y en coherencia con la posibilidad de deducir a través de la autoliquidación ocasional las cuotas devengadas y soportadas del IGIC en la adquisición o importación de bienes o servicios que utilicen en el desarrollo de las operaciones sujetas, se permite que a través de las autoliquidaciones ocasionales se pueda solicitar la devolución de la diferencia entre las cuotas devengadas y las cuotas deducidas.

La segunda novedad, es el establecimiento de la obligación de presentar declaraciones ocasionales de los entes públicos y personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales en los supuestos de inversión del sujeto pasivo.

III. OPERACIONES INTERIORES AIEM

En este apartado analizaremos las escasas modificaciones significativas contenidas en el Capítulo II del Título I del Reglamento, referido a las operaciones interiores del AIEM.

La regulación que engloba este Capítulo II del Título I sustituye a la regulación contenida en el Decreto 34/2002, de 8 de abril, por el que se aprueban las normas de desarrollo del Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias.

A) MODIFICACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE

En el artículo 65 del Reglamento se dispone la remisión a la normativa gestora de la modificación de la base imponible en el IGIC (artículo 2 del Reglamento) en relación con la modificación de la base imponible del AIEM.

Las novedades en la regulación gestora de la modificación de la base imponible en el IGIC se ha analizado en el apartado 2.1

B) DEVOLUCIONES EN RÉGIMEN DE VIAJEROS

En el artículo 66 del Reglamento y al igual que con la modificación de la base imponible, la regulación en el AIEM del procedimiento para las devoluciones en régimen de viajeros se remite a la del IGIC contenida en el apartado 1 del artículo 11 del propio Reglamento.

C) RÉGIMEN SIMPLIFICADO

1. Contenido del régimen simplificado

El artículo 71 del Reglamento incorpora la regulación del procedimiento de reducción de los módulos del régimen simplificado cuando el desarrollo de actividades empresariales se viese afectado por incendios, inundaciones, hundimientos o grandes averías en el equipo industrial que supongan alteraciones graves en el desarrollo de la actividad, en sintonía con la regulación paralela en el IGIC y contenida en el artículo 19 del Reglamento.

2. Obligación de facturación

Conjuntamente con la declaración general de aplicación del Reglamento de facturación a las facturas que documenten operaciones interiores sujetas al AIEM, el artículo 73 del Reglamento dispone que las referencias que en aquel Reglamento se hace al Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA) y al Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria deben entenderse hechas al AIEM y a la Administración Tributaria Canaria, pero con la matización de que en ningún caso serán trasladables al AIEM la regulación de facturación correspondiente al régimen simplificado del IVA en el Reglamento de facturación.

Hay que recordar que con carácter general los sujetos pasivos acogidos al régimen simplificado del IVA, y por ende al régimen simplificado del IGIC, no están obligados, salvo excepciones, a emitir facturas (artículo 3.1.c) del Reglamento de facturación), pero esta regla no es trasladable al AIEM, por lo que con carácter general las operaciones interiores sujetas al AIEM, y realizadas en el ámbito de su régimen simplificado, deben documentarse en factura, salvo que por las mismas actividades tributen en régimen simplificado en el IGIC.

3. Autoliquidación y declaración-resumen anual

El artículo 75 del Reglamento presenta dos novedades, en primer lugar, establece los plazos de presentación de la autoliquidación relativa al régimen simplificado: los veinte primeros días naturales del mes siguiente al correspondiente período de liquidación trimestral, salvo la autoliquidación correspondiente al último período trimestral del año se presentará durante el mes de enero del año siguiente; en segundo lugar, se establece la obligación de presentar, conjuntamente con la autoliquidación del último período de liquidación trimestral, una declaración-resumen anual, conforme se establece en el artículo 79.7 del Reglamento.

IV. OPERACIONES EXTERIORES TRIBUTOS DERIVADOS DEL RÉGIMEN ECONÓMICO Y FISCAL DE CANARIAS

En este apartado señalaremos las pocas modificaciones contenidas en el Título II del Reglamento, referido a las operaciones de comercio exterior en el IGIC y en el AIEM, respecto a la regulación anterior encuadrada en el Decreto 145/2006, de 24 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento de gestión aplicable a las operaciones de importación y exportación relativas a los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

A) INTRODUCCIÓN DE LOS BIENES EN LAS ISLAS CANARIAS

En el artículo 84 se introduce la novedad de que la actuaciones con la Guardia Civil en el marco de la Ventanilla Única de presentación telemática de declaraciones de importación y exportación y aduaneras en Canarias (VEXCAN) o de cualquier otro Convenio firmado con el Ministerio del Interior relativa a la investigación del fraude en los tributos derivados del Régimen

Económico y Fiscal de Canarias, se entenderán como propias de la Administración Tributaria Canaria.

B) DEPÓSITO TEMPORAL DE LOS BIENES

El artículo 86 del Reglamento presenta como única novedad la autorización al Consejero competente en materia tributaria para establecer las normas de funcionamiento, requisitos y condiciones de permanencia en los Depósitos Temporales.

C) FORMA DE LAS DECLARACIONES

El artículo 89 del Reglamento dispone que la declaración de importación por escrito deberá presentarse a través del Documento Único Administrativo (DUA), lo que no supone ningún cambio respecto a la normativa derogada, la novedad estriba a que la formulación del DUA deberá realizarse conforme a las instrucciones que al efecto apruebe el órgano estatal competente, que en este caso es el Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

D) DISPENSA DE DECLARACIÓN ESCRITA

El artículo 95.del Reglamento únicamente regula un único supuesto de dispensa de declaración escrita: cuando se trate de bienes contenidos en los equipajes de los viajeros, salvo que constituyan una expedición comercial o superen los límites establecidos al efecto.

La novedad radica en la supresión del otro supuesto de dispensa contenido en la regulación anterior: los pequeños envíos que no constituyan expedición comercial.

E) PROCEDIMIENTO DE DESPACHO

1. Reconocimiento físico y extracción de muestras

Respecto al derecho de la Administración Tributaria Canaria para proceder al reconocimiento físico de los bienes presentados a despacho, el artículo 97 del Reglamento contiene dos novedades. En primer lugar, cuando el reconocimiento se refiera a una parte de los bienes declarados (parcial), el resultado del reconocimiento se extenderá a todos los bienes declarados, no obstante, y esta es la segunda novedad, el importador podrá solicitar un reconocimiento adicional cuando considere que el resultado del reconocimiento parcial no es válido para el resto de los bienes declarados.

2. Autorización del levante

El artículo 99 del Reglamento establece el principio general que solo se podrá autorizar el levante de los bienes despachados cuando la deuda tributaria exigible con ocasión de la importación de bienes haya sido pagada o garantizada. Este principio venía recogido también en la regulación anterior, concretamente en el artículo 18 del Decreto 145/2006.

La novedad en esta materia estriba en que el órgano competente podrá conceder el levante de las mercancías en dos supuestos específicos, a saber:

- Cuando se hayan comprobado, o admitido sin comprobación, los datos de la declaración.

- Cuando la comprobación no haya podido concluir en un plazo razonable y la presencia de las mercancías a efectos de dicha comprobación ya no sea necesaria.

En estos dos supuestos específicos, la propuesta de liquidación deberá estar garantizada.

3. Liquidaciones previas al levante

El artículo 19.2 del derogado Decreto 145/2006 disponía que cuando la Administración Tributaria Canaria, para la práctica de la liquidación, no haya tomado en consideración datos o elementos distintos de los aportados por el declarante, la liquidación se considerará dictada y notificada con la entrega del levante al interesado.

El artículo 100.2 del Reglamento precisa que en el caso que nos ocupa (práctica de la liquidación cuando no se haya tomado en consideración datos o elementos distintos de los aportados por el declarante) la liquidación se considerará dictada y notificada en el momento de la comunicación del resultado del despacho, y matiza que ello implica que la Administración Tributaria Canaria autoriza el levante de los bienes, previo ingreso o afianzamiento, en su caso, del importe de la deuda.

Por otra parte, se prevé un nuevo supuesto: cuando la declaración presentada no implique liquidación. En este caso, se dispone que se dictará el acto administrativo correspondiente siguiendo los procedimientos regulados en el mismo artículo 100 del Reglamento dependiendo de si la Administración Tributaria Canaria haya o no tomado

F) PROCEDIMIENTOS SIMPLIFICADOS

1. Levante previo

El artículo 21.2 del derogado Decreto 145/2006 expresaba que el contenido y las características de la solicitud de levante previo serían fijados por Orden del Consejero de Economía y Hacienda. El precepto que sustituye al citado artículo 21.2, el artículo 102.2 del Reglamento, precisa que el contenido y las características de la solicitud de levante previo serán fijados en el desarrollo de la VEXCAN.

2. Régimen de despacho de bienes en los propios recintos

Desaparece en el nuevo Reglamento el régimen de despacho de bienes en los propios recintos portuarios o aeroportuarios que correspondan al punto de entrada en Canarias de los bienes, que permitía a las personas autorizadas a recibir los bienes sin la presentación de la declaración de despacho.

En la anterior normativa este régimen de despacho estaba contenido en el artículo 24 del Decreto 145/2006.

3. Otros procedimientos simplificados

Cuando se analizó en el apartado 4.4 se expresó que la novedad del artículo 95 del Reglamento era la supresión de la dispensa de declaración escrita en los pequeños envíos que no constituyan expedición comercial.

Esta supresión se compensa en el artículo 105 del Reglamento con la posibilidad de autorizar procedimientos simplificados de declaración. Igualmente se establece la posibilidad de establecimiento de procedimientos tributarios cuando razones de gestión e interés público así lo aconsejen.

El establecimiento de procedimientos simplificados lo realizará el Consejero competente en materia tributaria en el desarrollo de la VEXCAN.

G) CONTRACCIÓN Y NOTIFICACIÓN DE LA DEUDA

El derogado artículo 26.1 del Decreto 145/2006 disponía que la deuda tributaria devengada como consecuencia de la importación de bienes sería notificada al interesado mediante fijación en el tablón de anuncios de la Oficina de la

Administración Tributaria Canaria, en relación diaria de contraídos.

El artículo 107.1 del Reglamento altera esta normativa remitiéndose al contenido del artículo 100 del mismo Reglamento en lo relativo a la notificación de la deuda tributaria derivada de la importación de bienes.

El citado artículo 100 diferencia dos supuestos, a saber:

- Cuando la Administración Tributaria Canaria, para la práctica de la liquidación, haya tomado en consideración datos o elementos distintos de los declarados por el interesado.

En este caso, a su vez, se establece otros dos supuestos:

a) Una vez notificada la propuesta de liquidación, si el interesado manifiesta expresamente que no efectúa alegaciones ni aporta nuevos documentos o justificantes, se entenderá dictada y notificada la liquidación en ese momento.

b) Una vez notificada la propuesta de liquidación, si el interesado efectúa alegaciones o aporta nuevos documentos o justificantes, la Administración dispondrá de un plazo de diez días, desde su formulación o aportación por el interesado, para practicar la liquidación. Esta liquidación se notificará dentro del régimen general de notificación previsto en el artículo 102 y en la sección 3ª del capítulo II del Título III (artículos 109 a 112) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Se echa en falta un tercer supuesto: cuando el interesado no presente alegaciones ni aporte documentos (únicamente está previsto cuando el interesado manifieste expresamente que no efectúa alegaciones ni aporta nuevos documentos o justificantes). En este caso se entiende que será aplicable lo previsto en la letra b) anterior.

- Cuando la Administración Tributaria Canaria, para la práctica de la liquidación, no haya tomado en consideración datos o elementos distintos de los declarados por el interesado, la liquidación se considerará dictada y notificada en el momento de la comunicación del resultado del despacho.

H) BIENES SUJETOS AL AIEM INTRODUCIDOS EN CANARIAS AL AMPARO DE UN RÉGIMEN SUSPENSIVO DE LOS IMPUESTOS ESPECIALES DE FABRICACIÓN

El artículo 75.Dos de la Ley 20/1991 regula el devengo de las importaciones sujetas al AIEM., y en su número 2.4º se dispone, como regla especial, que el devengo del AIEM, cuando se trata de bienes sujetos a un impuesto especial de fabricación, queda diferido al instante del devengo de éste. El diferimiento se produce cuando la importación o introducción en Canarias de los bienes sujetos a los citados impuestos especiales se efectúe en régimen suspensivo. En este caso, será sujeto pasivo sustituto la persona que decida el abandono del régimen suspensivo del impuesto especial de fabricación.

El derogado artículo 36 del Decreto 145/2006 disponía, como regla general, que en el caso de diferimiento del devengo del IGIC el importador o su representante debería señalar en la declaración de importación la mencionada circunstancia. Igualmente se disponía que en el momento de la ultimación del régimen suspensivo, el importador o su representante tendrían que presentar una declaración para la liquidación de la cuota del AIEM conjuntamente con el documento acreditativo de la liquidación del correspondiente impuesto especial de fabricación. Sin embargo, esta regulación obviaba la existencia de un sustituto del sujeto pasivo en el

supuesto de diferimiento del devengo del AIEM, como ya hemos reseñado con anterioridad. Por ello, la novedad en el artículo 117.1 del Reglamento radica en que quien está obligado a presentar una declaración para la liquidación del AIEM, en caso de ultimación del régimen suspensivo del impuesto especial de fabricación, es la persona que decida el abandono del régimen suspensivo, en calidad de sujeto pasivo sustituto.

I) GESTIÓN DE LAS EXPORTACIONES EN EL AIEM

Todo el contenido de los artículos 124 y 125 del Reglamento es novedoso y viene a desarrollar, por primera vez, reglamentariamente el artículo 71 de la Ley 20/1991 regulador REGU: el artículo 124 en lo relativo a las exenciones aplicables a las exportaciones, y el artículo 125 en lo relativo a las operaciones asimiladas a las exportaciones.

La regulación recogida en el artículo 124 se divide en dos bloques, expediciones de carácter comercial y el régimen de viajeros, y su contenido es muy similar a la normativa reglamentaria en el IGIC en la misma materia, lo que resulta coherente, y que está contenida en el artículo 14.2 del Real Decreto 2538/1994.

En cuanto al artículo 125, su regulación es similar a la contenida en el artículo 15 del Real Decreto 2538/1994 en lo relativo al avituallamiento de determinados buques y aeronaves y a los objetos que se incorporen de forma permanente a determinados buques y aeronaves, lo cual también resulta coherente para evitar distintas regulaciones en el IGIC y en el AIEM en idéntica materia.

Sería igualmente coherente que la regulación reglamentaria en esta materia y respecto al IGIC estuviera contenida en el Reglamento que se analiza y no en el Real Decreto 2538/1994.

J) DEVOLUCIÓN EN EL SUPUESTO DEL DERECHO DE DESISTIMIENTO PREVISTO EN LA LEY 7/1996, DE 15 DE ENERO, DE ORDENACIÓN DEL COMERCIO MINORISTA

El artículo 12.Primero.Siete de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social (más conocida como Ley de Acompañamiento), añadió un nuevo artículo, el 48 bis, a la Ley 20/1991, regulando la devolución de las cuotas abonadas del IGIC en el supuesto del derecho de desistimiento previsto en la Ley 7/1996, de 15 de enero, de Ordenación del Comercio Minorista.

El número 3 del artículo 85 de la Ley 20/1991 regula igual supuesto de devolución pero en el ámbito del AIEM.

El derecho de desistimiento implica la posibilidad por parte del comprador de devolver el producto adquirido en un plazo concreto. En el caso de haberse adquirido fuera de Canarias, la entrada del bien en este territorio supuso la sujeción al IGIC y, en su caso, al AIEM con posibilidad, salvo exención o no sujeción, de haber abonado ambos tributos, por lo que la devolución del bien importado implicaría la devolución, en su caso, de las cuotas del IGIC y del AIEM abonadas.

El desarrollo reglamentario de este supuesto de devolución se realiza por primera vez a través del artículo 126 del Reglamento y para su efectividad requiere el concurso de un conjunto de requisitos subjetivos, objetivos y temporales:

Requisito subjetivo

Únicamente tienen derecho a la devolución los particulares sujetos pasivos en la importación de los bienes devueltos.

Requisito objetivo

Deberá tratarse de una

adquisición bajo la modalidad de venta a distancia. Conforme al artículo 38 de la Ley 7/1996 se consideran ventas a distancia las celebradas sin la presencia física simultánea del comprador y del vendedor, siempre que su oferta y aceptación se realicen de forma exclusiva a través de una técnica cualquiera de comunicación a distancia y dentro de un sistema de contratación a distancia organizado por el vendedor.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 44 de la Ley 7/1996, el comprador dispondrá de un plazo mínimo de siete días hábiles para desistir del contrato sin penalización alguna y sin indicación de los motivos, empezando a contar el plazo a partir del día de recepción del bien. El ejercicio del derecho de desistimiento no estará sujeto a formalidad alguna, bastando que se acredite en cualquier forma admitida en derecho.

Cuando el comprador haya ejercido el derecho de desistimiento, el vendedor estará obligado a devolver las sumas abonadas por el comprador sin retención de gastos. La devolución de estas sumas deberá efectuarse lo antes posible y, en cualquier caso, en un plazo máximo de treinta días desde el desistimiento o la resolución.

El transcurso del plazo del derecho de desistimiento sin ejecutarlo no será obstáculo para el posterior ejercicio de las acciones de nulidad o resolución del contrato cuando procedan conforme a derecho; sin embargo, ya no cabría el supuesto de devolución del IGIC y del AIEM.

Igualmente tampoco cabría la devolución de la cuota abonada del IGIC y, en su caso, del AIEM en los siguientes casos:

- La resolución del contrato cuando el vendedor no ha cumplido con el deber de información previsto en el artículo 47 de esta Ley en el plazo de tres meses desde la entrega del bien.

- Las importaciones derivadas de los contratos siguientes:

a) Contratos de suministro de bienes cuyo precio esté sujeto a fluctuaciones de coeficientes del mercado financiero que el vendedor no pueda controlar.

b) Contratos de suministro de bienes confeccionados conforme a las especificaciones del consumidor o claramente personalizados, o que, por su naturaleza, no puedan ser devueltos o puedan deteriorarse o caducar con rapidez.

c) Contratos de suministro de grabaciones sonoras o de vídeo, de discos y de programas informáticos que hubiesen sido desprecintados por el consumidor, así como de ficheros informáticos, suministrados por vía electrónica, susceptibles de ser descargados o reproducidos con carácter inmediato para su uso permanente.

d) Contratos de suministro de prensa diaria, publicaciones periódicas y revistas.

Requisitos temporales

Existen dos requisitos temporales, uno referido al plazo de solicitud y otro referido a la salida del bien de Canarias.

En cuanto al plazo de solicitud de la devolución, éste es de un mes desde el abono de la cuota.

No obstante, si el vendedor facilita la información a que se refiere el artículo 47 de la Ley 7/1996 durante el plazo de tres meses a contar desde el día en que se importó el bien, el plazo del mes para solicitar la devolución empezará a contar desde que el vendedor facilita la citada información. En todo, corresponde al importador justificar

que se han dado las circunstancias establecidas en el citado artículo 44.5.

Respecto a la salida de los bienes objeto de desistimiento de Canarias, el plazo es de tres días desde la fecha de desistimiento.

El artículo 126 del Reglamento finaliza regulando el régimen del plazo de resolución (un mes) y de actos presuntos (silencio negativo), manifestando que la devolución es exclusivamente a través de transferencia bancaria, y recordando que la devolución no genera intereses de demora como dispone el propio artículo 48 bis de la Ley 20/1991.

V. OBLIGACIÓN CENSAL

En este apartado se analizará el contenido del Título III del Reglamento referido a la obligación censal y que ha supuesto la derogación del Decreto 1/2002, de 11 de enero, por el que se regulan las declaraciones censales que han de presentar los empresarios o profesionales.

A) CENSO DE EMPRESARIOS O PROFESIONALES

El artículo 129 del Reglamento presenta como novedad la declaración de que formará parte del Censo de Empresarios y Profesionales, el Registro de Fabricantes, Titulares de depósitos y operadores del Impuesto sobre las Labores del Tabaco aprobado por la Ley 1/2011, de 21 de enero.

B) CONTENIDO DEL CENSO DE EMPRESARIOS O PROFESIONALES

En coherencia con la modificación operada en el artículo 129 del Reglamento y que hemos visto en el apartado 5.1 anterior, el artículo 130 del Reglamento expresa que en el Censo de Empresarios o Profesionales constarán los siguientes datos en relación a la situación tributaria y obligaciones periódicas de los empresarios o profesionales sujetos pasivos del Impuesto sobre las Labores del Tabaco: el alta o baja en el Registro de Fabricantes, Titulares de depósitos y operadores del Impuesto sobre las Labores del Tabaco.

Igualmente, y ahora referido al IGIC, el artículo 130 del Reglamento presenta como novedad que en el Censo de Empresarios o Profesional deberá constar el dato de la realización exclusiva de las operaciones exentas por aplicación de lo dispuesto en el artículo 47 de la Ley 19/1994, referido a las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas entre entidades de la Zona Especial Canaria.

Por último, se integra en el Censo de Empresarios o Profesionales los datos de la opción, renuncia, revocación y pérdida del régimen especial del grupo de entidades del IGIC, que anteriormente tenían una declaración autónoma conforme al derogado Decreto 395/2007, de 27 de noviembre, por el que se regulan las obligaciones específicas en el régimen especial del grupo de entidades en el Impuesto General Indirecto Canario.

C) DECLARACIÓN CENSAL DE COMIENZO

La nueva regulación de la opción y revocación de la prorrata especial (véase el apartado 2.3.2), implica necesariamente contemplar como la declaración censal de comienzo sirve, entre otras cosas, para comunicar la opción por la aplicación de la prorrata especial, y esta circunstancia es la novedad que contiene el artículo 133 del Reglamento.

D) DECLARACIÓN CENSAL DE MODIFICACIÓN

El artículo 135 del Reglamento presenta varias novedades.

Respecto a los datos a comunicar a través de la declaración

de modificación, se han añadido los siguientes:

- La comunicación de la opción y revocación de la prorrata especial, (en coherencia con lo analizado en los apartados 2.3.2 y 5.3).

- La comunicación del inicio de una actividad empresarial o profesional que constituye un sector diferenciado de la actividad empresarial o profesional que venía desarrollando el sujeto pasivo, y pretenda deducir las cuotas del IGIC devengadas y soportadas con anterioridad al inicio de la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondiente al nuevo sector diferenciado de la actividad.

En cuanto a los plazos de presentación de la declaración de modificación, se establecen nuevas especialidades:

- La comunicación del inicio de una nueva actividad empresarial o profesional que constituya un sector diferenciado respecto de las actividades que venían desarrollando con anterioridad, deberá presentarse con anterioridad al momento en que se inicie la nueva actividad.

- La declaración comunicando la opción o revocación de la prorrata especial deberá presentarse en los plazos establecidos en los artículos 5 y 37 presente Reglamento.

- El plazo que pueda establecer el Consejero competente en materia tributaria atendiendo a las circunstancias que concurran en cada caso.

E) DECLARACIÓN CENSAL DE CESE

El artículo 136 del Reglamento contiene varias novedades relativas a la declaración censal de cese, a saber:

- Se matiza que la presentación de la declaración censal de cese es sin perjuicio de que la persona o entidad que la ha presentado deba cumplir otras obligaciones tributarias que la legislación le imponga.

- En el supuesto de fallecimiento de una persona física empresario o profesional, corresponde a los herederos presentar la declaración censal de cese aunque se continúe con la actividad empresarial o profesional. En este caso, los herederos deberán presentar una declaración censal de comienzo. En ambos casos, el plazo de presentación es de seis meses a contar desde el fallecimiento.

- Esta declaración servirá para comunicar el cese en el desarrollo de actividades sujetas y no exentas al IGIC y el comienzo en la realización exclusiva de operaciones sujetas y exentas del IGIC o no sujetas. El plazo de presentación será de un mes desde el comienzo de las operaciones exentas o no sujetas.

Esta especialidad en la presentación de la declaración censal de cese no es operativa cuando las actividades que comiencen estén exentas por aplicación de lo dispuesto en los apartados 27º (comercio minorista) y 28ª (franquicia fiscal) del citado artículo 10.1., de los artículos 11 y 12 (exportaciones y operaciones asimiladas a las exportaciones) de la Ley 20/1991 y de los artículos 24 (telecomunicaciones) y 47 (operaciones entre entidades de la Zona Especial Canaria) de la Ley 19/1994. En estos casos, se deberá presentar una declaración censal de modificación comunicando tal circunstancia.

VI. OBLIGACIÓN DE INFORMACIÓN

En este apartado se analizarán las novedades incluidas en el Título IV regulador de la obligación de información y cuyo contenido ha supuesto la derogación del Decreto 192/2000, de 20 de septiembre, por el que se regula la declaración anual de operaciones económicas con

terceras personas, y del Decreto 81/2004, de 22 de junio, por el que se regula la declaración anual de operaciones exentas del Impuesto General Indirecto Canario por aplicación de lo dispuesto en el artículo 25 de la Ley 19/1994, de 6 de julio y se modifica el Decreto 192/2000, de 20 de septiembre, por el que se regula la declaración anual de operaciones económicas con terceras personas.

A) OBLIGACIÓN DE INFORMAR SOBRE LAS OPERACIONES CON TERCERAS PERSONAS

1. Obligados tributarios

El artículo 140 del Reglamento presenta las siguientes novedades:

- La declaración de operaciones económicas con terceras personas la deben presentar, salvo los señalados en el apartado 5 del citado artículo 140, todos los empresarios o profesionales que emitan factura por las entregas de bienes o prestaciones de servicios que efectúen o adquieran bienes o servicios por las que los proveedores han emitido factura, siempre y cuando también se cumplan otros requisitos, básicamente de contenido cuantitativo. Por tal causa, se ha eliminado, para evitar confusiones, toda referencia a los empresarios o profesionales acogidos al régimen especial simplificado o al régimen especial de la agricultura y ganadería, que estarán obligados a declarar las ventas por las que deban emitir factura y las compras por las que el proveedor haya emitido factura, cuando se cumplan el resto de los requisitos exigidos.

- En la anterior regulación de los obligados a presentar la declaración de operaciones económicas con terceras personas, concretamente en el artículo 1.5.d) del Decreto 192/2000, se disponía que no estaban obligados a presentar la declaración de operaciones económicas con terceras personas los empresarios o profesionales que estaban obligados a presentar la declaración informativa prevista en el artículo 38 del Decreto 182/1992 (declaración informativa sobre operaciones incluidas en los libros registros). La actual regulación contiene el mismo principio en el apartado 5.c) del artículo 140 que nos ocupa. No obstante, introduce un conjunto de excepciones a este principio general que obliga a los empresarios o profesionales a presentar ambas declaraciones informativas. De esta manera, se estará obligado a presentar la declaración económica con terceras personas, aunque se tenga obligación de presentar la declaración informativa sobre operaciones incluidas en los libros registros, respecto a las operaciones siguientes:

a) Las subvenciones, auxilios o ayudas satisfechas por las entidades integradas en las distintas Administraciones Públicas que concedan con cargo a sus presupuestos o que gestionen por cuenta de entidades u organismos no integrados en dichas Administraciones públicas.

b) Los cobros por cuenta de terceros de honorarios profesionales o de derechos derivados de la propiedad intelectual, industrial, de autor u otros por cuenta de sus socios, asociados o colegiados efectuados por sociedades, asociaciones, colegios profesionales u otras entidades.

c) Las prestaciones de servicios en cuya contratación intervengan las agencias de viajes como mediadores en nombre y por cuenta ajena y que cumplan con los requisitos a que se refiere disposición adicional cuarta del Reglamento de facturación..

e) Los servicios de mediación en nombre y por cuenta ajena relativos a los servicios de transporte de viajeros y sus equipajes que la agencia de viajes preste al destinatario de dicho servicios de

transporte, de conformidad con lo previsto en el apartado 3 de la disposición adicional cuarta del Reglamento de facturación.

f) Las cantidades que se perciban en contraprestación por transmisiones de inmuebles, efectuadas o que se deban efectuar, que constituyan entregas sujetas al IGIC.

g) Los arrendamientos de locales de negocios.

h) Los importes superiores a 6.000 euros que se hubieran percibido en metálico de cada una de las personas o entidades relacionadas en la declaración.

i) Las operaciones por la que los empresarios o profesionales que satisfagan compensaciones agrícolas hayan expedido el recibo a que se refiere el artículo 27 del Reglamento que regula la obligación de documentación de las operaciones acogidas al régimen especial de la agricultura y ganadería.

2. Contenido de la declaración

Las novedades en la regulación del contenido de la declaración de operaciones económicas con terceras personas se encuentran en su totalidad en la normativa sobre las operaciones excluidas del deber de declarar contenida en el artículo 141.Uno.3 del Reglamento, y son las siguientes:

- Al igual que la regulación anterior (artículo 2.Uno.3 del Decreto 192/2000) no se incluyen en la declaración las entregas de bienes o prestaciones de servicios por las que los obligados tributarios no debieron expedir y entregar factura o documento sustitutivo consignando los datos de identificación del destinatario, y se añade el que tampoco se incluye aquellas operaciones por las que no se debió firmar el recibo emitido por el adquirente en el régimen especial de la agricultura y ganadería.

- Se aclara que no se incluyen aquellas operaciones realizadas al margen de la actividad empresarial o profesional del obligado tributario, ni las entregas, prestaciones o adquisiciones de bienes o servicios efectuadas a título gratuito no sujetas al IGIC.

- Continúan excluyéndose las adquisiciones de efectos timbrados o estancados y signos de franqueo postal, pero se añade la novedad de que deben declararse si tienen la consideración de objetos de colección a efectos del IGIC.

- Se establece que no se deben declarar las operaciones realizadas por las entidades que dispongan del reconocimiento de entidad o establecimiento de carácter social a efectos del IGIC por las operaciones exentas de este Impuesto y derivado de tal reconocimiento.

- En sintonía con la regulación anterior, no debe declararse las operaciones que deben consignarse en la declaración anual de operaciones exentas del Impuesto General Indirecto Canario por aplicación de lo dispuesto en el artículo 25 de la Ley 19/1994, salvo, y esta es la novedad, la parte del suelo no exenta de tales operaciones.

- Por último, y más que una novedad es una aclaración, se excluyen de la obligación de declarar a las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizados por empresarios o profesionales acogidos a los regímenes especiales simplificado y de la agricultura y ganadería, por las que no estén obligados a emitir factura.

3. Cumplimentación de la declaración

Respecto a los datos a incluir en la declaración de operaciones económicas con terceras personas, el artículo 142 del Reglamento presenta las siguientes innovaciones:

- Se declarará de forma separada las cantidades que se perciban en contraprestación por entregas de inmuebles sujetas al IGIC, aunque se encuentren exentas, y los arrendamientos de locales de negocios. En este último caso, el arrendador consignará el nombre y apellidos o razón social o denominación completa y el número de identificación fiscal de los arrendatarios, así como las referencias catastrales y los datos necesarios para la localización de los inmuebles arrendados.

- Se declarará de forma separada los importes superiores a 6.000 euros que se hubieran percibido en metálico de cada una de las personas o entidades relacionadas en la declaración de operaciones económicas con terceras personas.

En cuanto a los criterios para la declaración del importe total de las operaciones con terceras personas, la novedad radica en la forma de determinación del valor a declarar del suelo no exenta por aplicación del artículo 25 de la Ley 19/1994, que será la base imponible conforme a lo establecido en la letra a) del apartado 3 del citado artículo 25: prorrateando la contraprestación entre el valor catastral del suelo y de la contraprestación, siempre y cuando en el municipio donde radique el mismo haya sido revisado el valor catastral; caso contrario, la base imponible del suelo se determinará en proporción a su valor de mercado.

Por último, debe tenerse en cuenta lo señalado en la Disposición transitoria quinta del Reglamento que dispone que lo establecido en las letras f), g) y h) del artículo 142.1 del presente Reglamento (las cantidades que se perciban en contraprestación por entregas de inmuebles, los arrendamientos de locales de negocios y los importes superiores a 6.000 euros que se hubieran percibido en metálico) será aplicable a las operaciones devengadas en el año 2011 y deben ser declaradas en el año 2012.

B) OBLIGACIÓN DE INFORMAR SOBRE LAS OPERACIONES INTERIORES EXENTAS DEL IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO POR APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 25 DE LA LEY 19/1994

La única novedad existente en el Capítulo III del Título IV del Reglamento (artículos 147 a 151) se encuentra en la inclusión como operación a declarar de las prestaciones de servicios de cesión de elementos del inmovilizado intangible y de la adquisición de elementos del inmovilizado intangible, ambos exentos por aplicación de lo dispuesto en el artículo 25 de la Ley 19/1994.

VII. CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE PRINCIPAL

La Disposición adicional tercera del Reglamento contiene la definición de establecimiento permanente principal es términos similares al contemplado en la regulación anterior (segundo párrafo del artículo 39.2 del Decreto 182/1992), y la novedad estriba en la adición de un nuevo supuesto. Hasta ahora se entendía por establecimiento permanente principal el lugar donde estuviese efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de sus negocios, cuando de acuerdo con este criterio no podía determinarse el mismo, se atendería al lugar donde radique el mayor valor de sus elementos de inmovilizado material; con la nueva redacción se añade un nuevo supuesto en el caso que se pueda determinar el establecimiento permanente principal por los criterios citados: se entenderá que el establecimiento permanente principal se encuentra en la isla donde realice el mayor volumen de sus operaciones en Canarias.