# NOVEDADES LEGISLATIVAS

**MIGUEL ÁNGEL NAVARRO PIÑERO**

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

**SUMARIO**

I. Decreto 314/2011, de 24 de noviembre, por el que se regula el régimen de las tiendas libres de impuestos a los efectos del Impuesto sobre las Labores del Tabaco y de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias y la repercusión en el Impuesto sobre las Labores del Tabaco.

II. Ley 11/2011, de 28 de diciembre, de medidas fiscales para el fomento de la venta y rehabilitación de viviendas y otras medidas tributarias.

III. Ley 12/2011, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2012.

IV. Orden de 12 de enero de 2012, por la que se fijan los índices, módulos y demás parámetros del régimen simplificado del IGIC para el año 2012, y se establecen determinadas reducciones relativas a las actividades económicas desarrolladas en la Isla de El Hierro.

V. Orden de 12 enero de 2012, por la que se establece el ámbito objetivo de aplicación del régimen simplificado del AIEM en las Islas Canarias y se fijan los módulos para el año 2012, y se establecen determinadas reducciones relativas a actividades económicas desarrolladas en la Isla de El Hierro.

VI. Resolución de 13 de enero de 2012, por la que se actualiza el límite previsto en el artículo 10.1.28º de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias.

VII. Resolución de 26 de marzo de 2012, por la que se dictan instrucciones relativas a la utilización del medio de comprobación de valor de la tasación hipotecaria, previsto en el artículo 57.1.g) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

## INTRODUCCIÓN

En esta sección comentaremos las novedades normativas que en el período de diciembre de 2011 a marzo de 2012 afectan a los tributos integrantes del Régimen Económico y Fiscal de Canarias. Igualmente, se hará mención a las novedades legislativas aplicables a los tributos cedidos por el Estado a la Comunidad Autónoma de Canarias, contenidas en la normativa autonómica derivada del ejercicio de las competencias de delegación normativa.

### I. Decreto 314/2011, de 24 de noviembre, por el que se regula el régimen de las tiendas libres de impuestos a los efectos del Impuesto sobre las Labores del Tabaco y de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias y la repercusión en el Impuesto sobre las Labores del Tabaco.

Tal y como su título da a entender, el Decreto desarrolla reglamentariamente diversos conceptos en atribución de una remisión legal. Esencialmente define y enumera los requisitos propios de las tiendas libres de impuestos situadas en puertos y aeropuertos, para permitir la exención del tributo en las entregas de labores de tabaco a viajeros con destino fuera de las Islas Canarias, viajeros que deberán acreditar tal circunstancia mediante la exhibición del título de transporte.

Al ser el Impuesto sobre las Labores del Tabaco un tributo monofásico, la exención se articula como la entrada suspensiva en un depósito fiscal (lo que permite la no repercusión del impuesto por el transmitente al adquirente) y la salida, bien como una exportación (siendo exportador el viajero) o una importación a consumo (si el adquiriente no es un viajero) en el que la tienda repercuta el Impuesto mediante factura o tique. No obstante, nada impide que la tienda comercialice tabaco en que se haya aplicado el gravamen, a comercializar a no viajeros, que quedaría fuera del depósito fiscal, sin embargo si se exige que la tienda libre de impuesto adquiera un volumen superior al 28 por 100 de sus compras de tabaco fabricado en Canarias.

Si bien el Decreto menciona su aplicación a los tributos REF, en realidad, al consignar que las tiendas libres de impuestos deben de tener reconocido el estatuto de depósito relativo a los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (Depósito REF), es

realmente éste último el aspecto relevante.

En efecto, el IGIC ya contempla un supuesto de devolución a los adquirentes en régimen de viajeros, si bien se trata de la devolución de la carga impositiva implícita, en tanto que se supone que son entregas realizadas por sujetos pasivos que tienen la consideración de comerciantes minoristas y, por tanto, sus entregas están exentas de IGIC. En estos casos, el propio comerciante minorista devuelve la carga impositiva implícita a los viajeros, y es compensado por la Administración Tributaria Canaria

Con la consideración de Depósito REF del minorista se consigue que en sus adquisiciones con destino a la exportación no se soporte la repercusión del Impuestos y, en consecuencia, la entrega exenta por exportación, y exenta como comerciante minoristas, a los viajeros está íntegramente libre de gravamen, sin necesidad de tratamiento fiscal posterior.

También existe en el AIEM un supuesto de devolución a viajeros, pero de naturaleza totalmente contraria. En efecto, el artículo 84 de la Ley 20/1991 establece que en las entregas interiores sujetas y, en principio, no exentas de AIEM, cuando el adquirente es un viajero la exención se articula mediante la repercusión y la devolución de la cuota soportada, quedando su desarrollo a expensas de normativa reglamentaria. En todo caso, como el AIEM, en operaciones interiores, grava determinadas entregas de bienes realizadas por los empresarios productores de los mismos, no es posible que una tienda libre de impuestos (debe de funcionar como establecimiento minorista, dice el artículo 2b del Decreto 314/2011) sea sujeto pasivo del mismo.

**II. Ley 11/2011, de 28 de diciembre, de medidas fiscales para el fomento de la venta y rehabilitación de viviendas y otras medidas tributarias.**

A tenor de lo que se manifiesta en su exposición de motivos, la voluntad del legislador ha sido la de introducir medidas de política económica para frenar la parálisis del sector de la construcción, reduciendo el stock de viviendas en manos de los promotores, medidas que se articulan en la introducción de un nuevo tipo impositivo reducido del IGIC, del 2,75 por 100, aplicable a las primeras entregas por el promotor de viviendas cuya base imponible sea inferior a 150.000 euros y que se destinen por su adquirente a primera vivienda habitual.

Para evitar que el nuevo beneficio fiscal alcance a los contribuyentes con mayor renta, y ante la dificultad de incorporar indicadores de capacidad económica en las transmisiones acogidas al mismo, se elige un mecanismo sencillo como es limitar la base imponible a una determinada cuantía. Tal vez, y para salvaguardar la neutralidad que se le exige a la imposición indirecta, hubiera sido mejor que el legislador hubiese previsto aplicar el tipo reducido en los primeros 150.000 de base imponible, y el resto de la tributación al tipo general, si bien ciertamente resultaría una solución sin precedentes en el ámbito del IGIC, que podría dificultar la contabilización y registro del Impuesto a los sujetos pasivos.

Como antecedente en la aprobación de una ley autonómica cuyo contenido específico se dirigía a modificar un tipo impositivo del IGIC se encuentra la Ley 3/2010, de 20 de mayo, por la que se regula el tipo de gravamen aplicable a las entregas de vehículos híbridos, pues con anterioridad se había aprovechado la ley presupuestaria para su introducción. A continuación, la Ley 1/2011, de 21 de enero, del Impuesto sobre las Labores del Tabaco y otras Medidas Tributarias, modificó la dualidad de tipos impositivos establecida en el Disposición adicional octava dos de la Ley 20/1991 para el tabaco negro y el tabaco rubio y sucedáneos del tabaco, con tipos del 20 y 35 por 100 respectivamente, creando un tipo único superincrementado del 20 por 100.

Siguiendo la anterior pauta, la Ley 11/2011 en su artículo 1 enumera como tipos reducidos autonómicos el del 2 por ciento, aplicable a las operaciones contenidas en el Anexo I de la Ley 20/1991, lo que en la práctica nada varía respecto a lo legislado en la propia Ley 20/1991 y un nuevo tipo impositivo autonómico del 2,75 por ciento, aplicable a determinadas entregas de viviendas.

Respecto a la aplicación del tipo impositivo reducido del 2,75 por ciento aplicable a determinadas entregas de viviendas, se introduce un mecanismo de responsabilidad solidaria en el adquirente acompañado de una obligación de comunicación previa o simultánea del mismo del cumplimiento de los requisitos para la aplicación del beneficio fiscal,

Si bien existe un antecedente claro de comunicación previa por el adquirente respecto al cumplimiento de requisitos inherentes a un incentivo fiscal en la redacción del artículo 25 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen

Económico y Fiscal de Canarias. Esta comunicación en el incentivo empresarial tiene como principal efecto el de la sustitución del sujeto pasivo en el adquirente, también sujeto pasivo del Impuesto, manteniendo la seguridad jurídica del transmitente respecto a obligaciones de las que no puede responder.

Es evidente la dificultad de trasladar al adquirente, en esta caso particular, las consecuencias de la improcedencia o incumplimiento de la aplicación de un beneficio fiscal por circunstancias que sólo a el atañen, dado que nos encontramos en supuestos en los que es imposible la sustitución del sujeto pasivo, el legislador ha elegido la figura más próxima, la responsabilidad solidaria.

Verdaderamente lo expuesto en el punto anterior no es del todo cierto, en tanto existe un precedente en la Ley 20/1991 en el que puede apreciarse una intención en convertir al adquirente de un bien, no empresario o profesional, en sustituto del sujeto pasivo. Se trata del supuesto de incumplimiento de los requisitos, a cargo del beneficiario, de no transmitir un vehículo por el que se haya aplicado la excepción de aplicar el tipo impositivo incrementado del IGIC establecido en el Anexo II de la Ley 20/1991, lo que obliga al beneficiario a ingresar la diferencia de cuota respecto a la inicialmente soportada.

Dejando aparte la materia REF, la presente ley es más ambiciosa y trata también de la tributación directa, en concreto el IRPF, esta vez el objetivo de política económica que se pone de manifiesto en la exposición de motivos es el impulso de los "*subsectores de la construcción más idóneos actualmente para crear empleo*", entendiendo que son los que se dedican a la reforma-mejora-rehabilitación de viviendas.

De especial interés resulta la preocupación del legislador por la neutralidad del incentivo fiscal en la toma de decisiones de sus beneficiarios, para lo que ha optado por otorgarle carácter retroactivo, de manera que el anuncio de la medida no supusiera una paralización de la actividad económica en el subsector hasta su aprobación, así el legislador pone de manifiesto su capacidad para influir en el comportamiento del contribuyente en el pasado inmediato.

En el tramo autonómico del IRPF, por un lado, se modifica con carácter restrictivo, según tramos de renta, la actual deducción por inversión en vivienda habitual y se crea una deducción por obras de rehabilitación o reforma.

Se utiliza el concepto de obra de rehabilitación, obra análoga a la de rehabilitación y obra de reforma definida en el artículo 10.1.22) de la Ley 20/1991, si bien dichas obras deben ser examinadas de una forma distinta a la que exige la normativa del IGIC. En efecto, en el IGIC, las obras de reforma se consideran obras conexas a las de rehabilitación o análogas, es decir, debe existir un anclaje entre unas y otras, sin el que no tienen razón de ser, sin embargo, en la deducción del IRPF si tienen una consideración independiente.

Ya existe una deducción estatal en IRPF por rehabilitación de vivienda habitual, conjuntamente con otra de mejoras de la vivienda, habitual o no, estas últimas con un objeto que no coincide exactamente con las obras conexas que se citan en el párrafo anterior, cuestión que puede introducir cierta confusión en el contribuyente.

Por último, se contempla la "asunción" autonómica del mínimo exento de 700.000 euros de la base imponible del Impuesto sobre el Patrimonio, en el supuesto de obligación personal, misma cuantía que establece el Real Decreto-ley 13/2011, de 16 de septiembre, por el que se restablece el Impuesto sobre el Patrimonio, con carácter temporal, en el artículo 28 Dos Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, para las Comunidades Autónomas que no lo hubieran regulado expresamente.

### III. Ley 12/2011, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2012.

Respecto al contenido de relevancia tributaria de la Ley de presupuestos generales de Canarias, la disposición adicional cuadragésimo cuarta actualiza las tasas de cuantía fija de la Comunidad Autónoma de Canarias, tasas que, salvo excepciones, en el año 2011 no habían sufrido variación alguna, incrementándolas en un 2,5 por 100.

La disposición adicional cuadragésimo sexta modifica los tipos impositivos del Impuesto sobre las Labores del Tabaco, y amplía al año 2012 la exención de los cigarrillos negros. Recordar que, con la entrada en vigor del Impuesto sobre las Labores del Tabaco se unificó la tributación del tabaco en el IGIC, despareciendo el tipo del 35 por 100 para las labores de tabaco rubio y sucedáneos del tabaco, quedando ahora únicamente el tipo superincrementado del 20 por 100, anteriormente reservado al tabaco negro (evidentemente, también se

modifica el recargo minorista en la cuantía correspondiente).

Por último, se modifica la tasa estatal sobre juegos de suerte, envite o azar del artículo 40 del Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril. En los Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias del año precedente se optó por modificar la tasa estatal cedida directamente en su texto articulado y no con una remisión al Texto Refundido anteriormente citado.

**IV. Orden de 12 de enero de 2012, por la que se fijan los índices, módulos y demás parámetros del régimen simplificado del IGIC para el año 2012, y se establecen determinadas reducciones relativas a las actividades económicas desarrolladas en la Isla de El Hierro.**

Tal y como indica su denominación, y en aplicación del artículo 13.2 del Reglamento de gestión de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, aprobado por el Decreto 268/2011, de 4 de agosto, la Orden desarrolla el ámbito objetivo de aplicación del Régimen simplificado del IGIC para el ejercicio 2012, y reconociendo las especiales circunstancias económicas que ha ocasionado la emisión volcánica en la Isla de El Hierro, se contempla una reducción en el año 2012 de las cuotas devengadas anuales en un 25 por 100, y, por otro lado, la reducción en un 50 por 100 de la cuota devengada por operaciones corrientes correspondiente al cuarto trimestre del año 2011 para los sujetos pasivos del IGIC radicados en dicha Isla, todo ello en las disposiciones adicionales segunda y tercera respectivamente.

Evidentemente, y aunque no se manifiesta expresamente en la Orden, al reducción de las cuotas devengadas correspondientes al cuarto trimestre del año 2011 para los sujetos pasivos acogidos al Régimen simplificado en la Isla de El Hierro tiene efectos retroactivos, y supone una modificación de de la Orden de 24 de enero de 2011, por la que se fijan los índices, módulos y demás parámetros del régimen simplificado del IGIC para el año 2011

También se recoge en dicha Orden la ampliación del plazo para presentar la declaración censal para comunicar la opción por la inclusión o renuncia al régimen simplificado, o la revocación de la renuncia al mismo. Se modifica, para el ejercicio 2011, el

plazo previsto en el artículo 13.2 del Reglamento de gestión, que circunscribe dicho plazo al mes de enero. Para ello, se acude a la habilitación normativa que otorga el artículo 18.1 del Reglamento, que se añade a la genérica de la su disposición final única, que otorga al Consejero de competente en materia tributaria la habilitación normativa para dictar las disposiciones necesarias para el desarrollo y ejecución del Reglamento.

Sin perjuicio de la citada ampliación del plazo, debe entenderse que, por vía indirecta, el sujeto pasivo puede renunciar al Régimen simplificado incluso después de dicho plazo. En efecto, en el IRPF, la Agencia tributaria permite la renuncia al régimen de módulos simplemente con la presentación de la primera autoliquidación por el sujeto pasivo en régimen general, por lo que, vista la incompatibilidad en el régimen simplificado del IGIC, automáticamente supone su exclusión. No obstante, esta vía podría suponer una infracción tributaria en el IGIC respecto a las obligaciones censales del sujeto pasivo.

**V. Orden de 12 enero, por la que se establece el ámbito objetivo de aplicación del régimen simplificado del AIEM en las Islas Canarias y se fijan los módulos para el año 2012, y se establecen determinadas reducciones relativas a actividades económicas desarrolladas en la Isla de El Hierro.**

Coincide la Orden, aparte de desarrollar el ámbito objetivo de aplicación del régimen simplificado del AIEM, en conceder un especial beneficio fiscal para los sujetos pasivos acogidos a dicho régimen en la Isla de El Hierro, tanto respecto al último trimestre del año 2011 como al ejercicio 2012. También se amplia el plazo censal de comunicación de la opción de inclusión o renuncia al régimen simplificado del Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias, o la revocación de la renuncia al mismo, hasta el 29 de febrero de 2012.

**VI. Resolución de 13 de enero de 2012 de la Dirección General de Tributos, por la que se actualiza el límite previsto en el artículo 10.1.28º de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias.**

Con carácter meramente informativo, anualmente la Dirección General de Tributos, una vez que ha sido publicado el índice de precios al

consumo del año inmediatamente anterior correspondiente a las Islas Canarias, habitualmente anunciado por el Instituto Nacional de Estadística a mediados del mes de enero, y con posterioridad al mismo índice a nivel nacional, se calcula la cuantía del volumen de operaciones a tener en cuenta por los obligados tributarios, personas físicas, para aplicar la exención del IGIC establecida en el artículo 10.1.28) de la Ley 20/1991. No se trata, en consecuencia, de una remisión reglamentaria sino el ejercicio del deber de información y asistencia a los obligados tributarios por parte de la Administración Tributaria.

Solamente cuando la redacción legal de dicho artículo ha sufrido modificación, en cuyo caso el legislador ha creído oportuno redondear la cuantía aplicable, se hace innecesaria la emisión de una resolución informativa, y ello hasta tanto transcurra el plazo del año natural en que se inicie un nuevo período.

**VII. Resolución de 26 de marzo de 2012 de la Dirección General de Tributos, por la que se dictan instrucciones relativas a la utilización del medio de comprobación de valor de la tasación hipotecaria, previsto en el artículo 57.1.g) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.**

Parte la Resolución de la siguiente aseveración: La sentencia del Tribunal Supremo de 7 de diciembre de 2011, publicada en el Boletín Oficial del Estado de 8 de marzo de 2012, ha fijado la siguiente doctrina legal "La utilización por la Administración tributaria del medio de comprobación de valores previsto en el apartado g) del artículo 57.1 de la LGT ("Valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria") no requiere ninguna carga adicional para aquella respecto a los demás medios de comprobación de valores, en contra de los anteriores criterios jurisprudenciales que postulaban el condicionamiento de la aplicación del citado medio a que la Administración emita un dictamen de perito para comprobar si el valor de la tasación hipotecaria resulta ajustado a la base imponible del impuesto correspondiente, lo que, en la práctica, obligaba a la Administración a rechazar dicho medio de prueba y dirigirse directamente al dictamen pericial.

Apreciando la economicidad procedimental que supone este medio de comprobación, que a su vez proporciona mayor seguridad jurídica

al obligado tributario, la Resolución articula su puesta en práctica en función de dos criterios:

1º Utilización como medio de comprobación prioritario: Para hechos imponibles devengados a partir del 1 de enero de 2010 en los que la Administración tributaria no haya realizado actuaciones de comprobación de valor,

2º Indicador para considerar no prioritaria la comprobación de valores, si el valor declarado es igual o superior al valor de tasación hipotecaria.