



Consejo Consultivo de Canarias

DICTAMEN 10/1993

La Laguna, a 11 de junio de 1993.

Dictamen solicitado por el Excmo. Sr. Presidente del Gobierno de Canarias en relación con *Proyecto de Decreto por el que se modifica el Decreto 182/92, 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 el Decreto 183/92, de 15 de diciembre, por el que se aprueba el contenido, la forma y los plazos de presentación de las declaraciones censales relativas al comienzo, modificación o cese que han de presentar los empresarios o profesionales sujetos pasivos del Impuesto General Indirecto Canario, del Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre combustibles derivados del petróleo y la Tasa Fiscal que grava los juegos de suerte, envite o azar, devengada por la autorización de explotación de máquinas o aparatos automáticos (EXP. 28/1993 PD)*.*

FUNDAMENTOS

I

Se interesa por el Excmo. Sr. Presidente del Gobierno, por el procedimiento de urgencia previsto en el art. 15.2 de la Ley 4/84 de este Consejo, Dictamen sobre el Proyecto de Decreto referido. Dicha solicitud debe entenderse preceptiva, al amparo de lo dispuesto en el art. 10 de aquella Ley, cuyo apartado 6 dispone la consulta con tal carácter en relación con las "disposiciones y actuaciones de la Comunidad Autónoma en las que la legislación aplicable requiere el Dictamen preceptivo del Consejo de Estado".

* PONENTE: Sr. Trujillo Fernández.

Esta eventualidad aparece expresamente contemplada en el art. 22.3 de la Ley Orgánica 3/80, de 22 de abril, reguladora del Alto Órgano consultivo estatal, conforme al cual la Comisión Permanente del Consejo de Estado deberá ser consultado en relación con los "Reglamentos o disposiciones de carácter general que se dicten en ejecución de las Leyes, así como sus modificaciones".

II

1. Mediante la iniciativa reglamentaria que se dictamina en fase de Proyecto, se está ejerciendo la potestad reglamentaria autonómica que la Ley 20/91, de 7 de junio, de Modificación de los Aspectos Fiscales de la Ley 30/72, de 22 de julio, de Régimen Económico-Fiscal de Canarias reconoce a esta Comunidad Autónoma en la disposición adicional décima, dos, con soporte en el apartado 3 del art. 32 del Estatuto de Autonomía. En dicho precepto se atribuye a la Comunidad Autónoma, en el marco de la legislación básica del Estado y, en su caso, en los términos que la misma establezca, el desarrollo legislativo y la ejecución en materia de procedimiento administrativo, económico-administrativo y fiscal que se derivan de las especialidades del régimen administrativo económico y fiscal canario. En consecuencia, la mencionada Ley 20/91 dispone la regulación reglamentaria de esta Comunidad de "los aspectos relativos a la gestión, liquidación, recaudación e inspección del Impuesto General Indirecto Canario", creado precisamente por ella, y que, junto con el denominado Arbitrio sobre la Producción e Importación en las Islas Canarias, constituyen el núcleo fiscal del REF canario.

Sobre dicho núcleo fiscal este Consejo expresó su opinión en los Dictámenes 1, 2 y 3/1993, emitidos el primero y el tercero en relación con sendos recursos de inconstitucionalidad que se pretendía interponer por los Presidentes del Gobierno y del Parlamento de Canarias contra determinados preceptos de la Ley 38/92, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, en tanto que el segundo lo fue en relación con el requerimiento de incompetencia formulado al Gobierno de la Nación respecto del RD 1623/92, de 29 de diciembre, por el que se desarrollaban determinados preceptos de la Ley 38/92.

Precisamente, al amparo de la disposición adicional décima, dos, de la Ley 20/91, el Gobierno de Canarias aprobó los Decretos 182 y 183/92, de 15 de diciembre, identificados en el encabezado del presente Dictamen, Decretos que ahora se pretenden modificar parcialmente en ejercicio de la potestad reglamentaria

reconocida legalmente, como queda indicado. Dicha modificación que, por otra parte, viene impuesta, fundamentalmente, por la alteración sustancial que ha sufrido la regulación material del Impuesto General Indirecto Canario contenida en la Ley 20/91, efectuada por el Real Decreto-Ley 7/93, de 21 de mayo, de Medidas Urgentes de adaptación y modificación del Impuesto sobre el Valor Añadido, del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, del Impuesto General Indirecto Canario, del Arbitrio sobre la Producción e Importación en las Islas Canarias y de la Tarifa Especial del Arbitrio Insular a la Entrada de Mercancías.

En efecto, como resulta de la Exposición de Motivos de la indicada norma excepcional, la modificación viene impuesta por la circunstancia de que "algunos elementos de la estructura del Impuesto General Indirecto Canario han entrado en contradicción con la lógica interna que debe presidir el funcionamiento armónico de un sistema tributario, como el indirecto, o que requieran ajustes para acomodarlos a los principios esenciales del régimen económico fiscal de Canarias", así como por "las dificultades experimentadas en la gestión del nuevo Impuesto (...) por la diferente configuración de las bases imponibles de los tributos aplicables al hecho imponible, importación y la forma en que está actualmente articulada la exención del comercio minorista". Estas circunstancias motivaron que el Gobierno de Canarias hubiera instado del Gobierno de la Nación la adopción de una serie de medidas de reforma de los tipos, bases imponibles y exenciones de los tributos integrantes del REF de Canarias, concretamente, del Impuesto General Indirecto Canario.

2. El análisis a efectuar por este Consejo deberá, pues, circunscribirse a determinar si la potestad reglamentaria ejercida tiene por objeto ámbitos materiales de regulación encuadrables dentro de las competencias autonómicas y, en segundo lugar, si el Proyecto de Decreto formulado, del que resultará en su caso un Reglamento ejecutivo de Ley, se mueve dentro de la cobertura de la norma legal habilitante.

Por lo que atañe a la primera cuestión, ya ha quedado fundamentada en las referencias normativas expuestas la competencia de esta Comunidad para articular reglamentariamente medidas atinentes a la gestión, liquidación, recaudación e inspección del Impuesto General Indirecto Canario. Sobre el segundo aspecto, se deberá analizar el encuadre de la norma proyectada entre las determinaciones de la

Ley 20/91 y, fundamentalmente, el RDL 7/93, que motiva precisamente la modificación reglamentaria que se dictamina, lo cual será objeto de análisis en el Fundamento siguiente.

3. Delimitado en la forma en que ha quedado expuesta el referente normativo y competencial dentro del cual debe moverse el ejercicio de la potestad reglamentaria autonómica afectada, este Consejo, en congruencia con su función de velar por la observancia de la Constitución, el Estatuto y el resto del Ordenamiento jurídico (art. 1.1 de la Ley 4/84), debe señalar que en el expediente administrativo de elaboración de la disposición general de referencia no parecen haberse seguido los trámites legalmente dispuestos para la elaboración de una disposición de carácter general.

En efecto, el art. 44 de la Ley 1/83, de 14 de abril, del Gobierno y de la Administración Pública de la Comunidad Autónoma de Canarias, dispone que la elaboración de disposiciones de carácter general se iniciará por el Centro Directivo correspondiente, "con los estudios e Informes que garanticen la legalidad, acierto y oportunidad" de los mismos. Esta obligación es un trasunto de lo dispuesto en el art. 129.1 de la ley de Procedimiento Administrativo, debiendo, por otra parte, recordarse que, como dispone el artículo 130.1 de esta Ley "los Proyectos de disposición de carácter general antes de ser sometidos al órgano competente para promulgarlos" ser informados por la Secretaría General del Departamento afectado por la materia. Como se indica, estos trámites no resultan acreditados en el expediente de referencia, omisión de la que se hacen eco los Informes obrantes en el expediente del Interventor General y del Director General de Servicios Jurídicos de 20 y 26 de mayo respectivamente.

Sí consta, sin embargo, la petición de parecer por parte del Departamento competente a las entidades representativas o defensoras de intereses generales corporativos afectados por el Proyecto de disposición, al amparo de lo dispuesto en el art. 130.4 de la Ley de Procedimiento Administrativo, aunque en el expediente sólo obra uno de los Informes solicitados, el cual se remite a otro Informe enviado en su día que ratifican expresamente, sin que este Consejo haya tenido oportunidad de conocer el contenido de tal Informe ni de los demás solicitados y no reportados al expediente.

III

1. Con carácter general, se puede afirmar que la iniciativa reglamentaria ejercida se ha circunscrito a los parámetros deducidos de las normas legales de cobertura, pues las innovaciones que pretende introducir el Decreto de referencia pueden ser reconducidas naturalmente a lo que se entiende como actuaciones de gestión, liquidación y recaudación tributarias, en las que esta Comunidad Autónoma tiene responsabilidad reglamentaria. Siendo ello así, se ha de significar, no obstante, que el RDL 7/93 tiene un mayor alcance que el que resulta del Proyecto de Decreto que se dictamina, conteniendo disposiciones que técnicamente son desarrollo de las previsiones legales de cobertura y algunas que se sustentan directamente en la competencia autonómica reglamentaria para aprobarlas. En ambos casos, sin embargo, a juicio de este Consejo, el titular de la potestad reglamentaria ha actuado de conformidad con el parámetro legal aplicable. No obstante ello, es posible hacer algunas consideraciones, desde luego de orden menor, al texto propuesto, observaciones que se harán al hilo del articulado proyectado.

- Se propone suprimir (art. 1, apartado 1 del Proyecto) el art. 14.2 del Decreto 182/92, de 15 de diciembre, relativo al ámbito objetivo del régimen simplificado, cuya extensión subjetiva se regula en el art. 92 del RD 1473/92, -por el que se aprueban las normas de desarrollo relativas al Impuesto General Indirecto Canario y al Arbitrio sobre la Producción e Importación, creados por la Ley 20/91- cuyo apartado 1.3º exige, para optar por aquel régimen, la condición de persona física, un volumen de operación no superior a 50.000.000 de pesetas y realizar con habitualidad y exclusivamente cualquiera de las actividades económicas establecidas reglamentariamente por el Gobierno de Canarias (art. 14.1 del Decreto 182/92); no pudiendo optar por tal régimen aquellos que se dediquen al comercio al por menor cuyas actividades resulten totalmente exentas en virtud de lo dispuesto en el art. 11.1.27 de aquel RD. Conforme el art. 10.1.27 de la Ley 20/91, están exentas las entregas de bienes de los comerciantes minoristas, aunque tal exención no se extiende a la primera entrega de bienes que se importe en la Comunidad.

De conformidad con la regulación citada, quedan excluidas del régimen simplificado las actividades de comercio al por menor que resulten totalmente exentas. Mediante RDL 7/93 se modificó el art. 10.1.27 de la Ley 20/91,

introduciendo un recargo para las importaciones de bienes que realicen los comerciantes minoristas para su actividad comercial, y se incluye una exención que afecta a las entregas de bienes muebles o semovientes que efectúen otros sujetos pasivos del impuesto, siempre que estos realicen una actividad comercial y los destinatarios de las entregas no tengan la condición de empresarios o profesionales o los bienes adquiridos no tengan relación con tales actividades. Lo relevante en este punto es que la supresión del art. 14.2 del Decreto 182/92 viene impuesta no ya por el Real Decreto Ley 7/93, sino por el RD 1473/92, que, como se vio, aunque atribuye al Gobierno de Canarias la posibilidad de concretar las actividades sometidas al régimen simplificado, tal régimen no alcanza a las actividades minoristas exentas, siendo así que la entrega minorista de bienes importados no se encuentra exenta por la Ley 20/91 (art. 10.1.27), sino sólo la entrega minorista de bienes. Por ello, la supresión del art. 14.2 del Decreto 182/92 se debe entender como una medida tendente a reordenar el régimen simplificado de determinación de cuotas del IGIC, pues el RDL 7/93 viene a suprimir la exclusión que la Ley 20/91 efectuaba en el régimen de exenciones, por lo que atañe a la primera entrega minorista de bienes importados, que quedaría exenta, y, por ello, excluida del régimen simplificado, por lo que la modificación reglamentaria es concorde con la regulación sustantiva estatal en la materia.

- El nuevo número que se propone añadir al art. 18 del Decreto 182/92 (art. 1.2 del Proyecto), relativo a la posibilidad de reducir los índices o módulos en el denominado régimen simplificado, cuando a petición de los interesados, "el desarrollo de actividades empresariales a las que resulte de aplicación el régimen simplificado se viese afectado por incendios, inundaciones, hundimientos o grandes averías en el equipo industrial que supongan alteraciones graves en el desarrollo de la actividad", no viene exigido por el RDL 7/93, sino por la competencia reglamentaria que esta Comunidad tiene en la gestión y liquidación del Impuesto, en conexión con las competencias que el RD 1473/92 atribuye a la Comunidad Autónoma por lo que respecta a la concreción del régimen simplificado, por lo que ninguna objeción cabe hacer a la regulación propuesta.

- La modificación del art. 24 del Decreto 182/92 (art. 1.3 del Proyecto), además de respetar la regulación vigente, a la que se asigna el número 1 de aquel precepto, constituye la transposición del art. 3.2 del Real Decreto Ley 7/93 -los dos primeros párrafos- en tanto que el último párrafo es expresión de la competencia autonómica

en la materia, por lo que tampoco ningún reparo puede formularse al precepto indicado.

- La creación de la Sección 5ª, régimen especial de comerciantes minoristas, en el Capítulo II, del Título primero del Decreto 182/92, para lo que se introduce el artículo 27 bis, (art. 1.4 del Proyecto), aborda además la regulación del régimen jurídico de la iniciación y cese en el indicado régimen especial, así como la liquidación y recaudación del recargo y las obligaciones formales y registrales de los sujetos pasivos sometidos al Impuesto. En relación con la norma proyectada, debe significarse que el RDL 7/93, en su artículo tercero 9, añade a la Ley 20/91 el Capítulo VI, Título III, Libro I (régimen especiales), en el que se aborda, fundamentalmente, el recargo que se introduce sobre las importaciones efectuadas por comerciantes minoristas, así como las obligaciones formales a cumplir por los sujetos pasivos en relación con el inicio y cese de tal actividad sometida al indicado régimen especial. Desde luego, este régimen debe conectarse con la exención regulada en el art. 10.1.27 de la Ley 20/91, en la redacción dada por el indicado RDL, que, recuérdese, exencionaba la entrega de bienes por comerciantes minoristas, sin perjuicio de lo cual las importaciones que realizaran tales comerciantes quedarían sometidas a un recargo que, por novedoso, no se encontraba previsto en el Decreto 182/92, por lo que el Proyecto de Decreto procede a su desarrollo pormenorizadamente, al amparo de las competencias que en materia de gestión del Impuesto de referencia posee de conformidad con el Estatuto y la Ley 20/91.

La regulación no presenta objeción alguna, salvo el apartado tres del indicado artículo 27 bis, según el cual "la carga de la prueba de que un bien importado por un sujeto pasivo que tenga la consideración de comerciante minorista no está destinado a su actividad comercial corresponde al propio sujeto pasivo importados", produciéndose una injustificada inversión probatoria, pues debe ser la Administración tributaria la que, en su caso, acredite que el bien importado entra dentro del ámbito objetivo de sometimiento del recargo.

- El artículo 1.5 del Proyecto de Decreto añade un nuevo número (4) al art. 28 del Decreto 182/92, relativo a las obligaciones de los sujetos pasivos, indicando que las obligaciones tributarias señaladas en el número 1 de tal artículo deberán ser

cumplidas en el territorio de Canarias, aunque disponiendo la posibilidad de que los sujetos pasivos que actúen en Canarias mediante establecimiento permanente y no tengan su domicilio fiscal en el Archipiélago puedan solicitar autorización de llevanza de las obligaciones señaladas en las letras b) c) y d) del número 1 de tal artículo en el lugar donde tengan situado su domicilio fiscal. Siendo ello posible en relación con las dos últimas obligaciones -conservar facturas y documentos sustitutos recibidos de proveedores y llevar los libros registros pertinentes-, la obligación señalada en el apartado b) -expedir y entregar facturas- es dudoso que pueda ser autorizada a ser llevada en el lugar donde el sujeto pasivo tenga su domicilio fiscal, cuando la actividad es desempeñada en Canarias.

2. Por su parte, el art. 3 del Proyecto de Decreto modifica los artículos 5 y 7 del Decreto 183/92, de 15 de diciembre, modificación que viene impuesta por las introducidas en el Decreto 182/92, analizadas *ut supra*. A tal fin, responden los apartados e), inicio y cese del régimen especial de comerciantes minoristas; g), renuncia y revocación de la exención contemplada en el art. 10.1.28 de la Ley 20/91, introducida por el RDL 7/93, así como la introducción en el apartado b) de los conceptos "inclusión" y "exclusión" en el régimen especial de la agricultura y ganadería; modificación de igual tenor que la que se introduce en el artículo 7.4, que incluye los conceptos "iniciación" y "cese" en el régimen de declaración de modificación censal, junto a los de renuncia, revocación y exclusión que ya figuraban en el texto reglamentario vigente.

Finalmente, nada hay que objetar a la regulación transitoria que se incluye en el Proyecto de Decreto propuesto, relativa a la declaración censal de la modificación de los comerciantes minoristas -cuyo régimen especial se incorpora mediante esta norma reglamentaria-; la presentación de documentos exigidos por este Proyecto de Decreto (art. 27 bis, uno, A), apartado 1º, letra b); así como el ejercicio de la renuncia a la exención prevista en el art. 10.1.28 de la Ley 20/91 introducida por el RDL 7/93 (disposición transitoria primera).

No obstante, la disposición transitoria primera 1º, segundo párrafo, contiene una regulación complementaria de la contenida en la disposición transitoria segunda, primer párrafo, que, a su vez, remite a la disposición transitoria primera, por lo que en buena técnica legislativa ambas disposiciones, inequívocamente transitorias, debieran refundirse. Por su parte, la disposición transitoria segunda establece la

regularización de la liquidación que deben presentar los comerciantes minoristas que hayan optado, o no, por el régimen simplificado, introducido por el Proyecto de Decreto que se dictamina, respondiendo por ello a su correcta y ordenada puesta en práctica.

CONCLUSIONES

1. La iniciativa reglamentaria expresada en el Proyecto de Decreto sometido a consideración de este Consejo se ha ejercido dentro del parámetro legal que le sirve de cobertura, Ley 20/91, de 7 de junio y Real Decreto Ley 7/93, de 21 de mayo.

2. No obstante, se advierte en el procedimiento administrativo de elaboración de la disposición general de referencia la omisión de determinados trámites exigidos por la legislación de aplicación, de los que se da cuenta en el Fundamento III.