



Consejo Consultivo de Canarias

D I C T A M E N 2 1 / 2 0 0 3

(Pleno)

La Laguna, a 13 de febrero del 2003.

Dictamen solicitado por el Excmo. Sr. Presidente del Gobierno de Canarias en relación con el *Proyecto de Decreto por el que se modifica la normativa tributaria relativa al Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) y al Arbitrio sobre importación y entregas de mercancías (AIEM) en las Islas Canarias (EXP. 2/2003 PD)**.

F U N D A M E N T O S

I

1. Se emite este Dictamen sobre el Proyecto de Decreto (PD) epigrafiado a solicitud del Presidente del Gobierno, quien lo interesa, con carácter preceptivo, al amparo de lo dispuesto en el art. 11.1.B.c) y conforme a lo prevenido en los arts. 12.1 y 12.4 de la Ley 5/2002, de 3 de junio, del Consejo Consultivo de Canarias (LCCC), si bien debe tenerse en cuenta respecto al último artículo citado, que la cláusula de condicionamiento a la efectividad del Dictamen para el supuesto que dicho precepto prevé había ya decaído en el momento de materializarse la petición del parecer de este Consejo, por haber entrado en vigor el día 1 de enero de 2003 la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (estatal), que dedica su Sección 5ª, Capítulo II, al Régimen Económico Fiscal de Canarias. En ella se introducen modificaciones, tanto en la Ley 20/1991, de 7 de junio, de Modificación de los Aspectos Fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (LMAF-REF), cuanto de la Ley 19/1994, de 6 de julio.

A dicha solicitud se acompaña certificación del Acuerdo del Gobierno al respecto, adoptado en sesión celebrada el 20 de diciembre de 2002. El PD ha sido informado, como es preceptivo, por la Dirección General del Servicio Jurídico del

* **PONENTE:** Sr. Lazcano Acedo.

Gobierno de Canarias (art. 20.f) del Reglamento de Organización y Funcionamiento de ese Servicio, aprobado por Decreto 19/1992, de 7 de febrero, modificado por Decreto 232/1998, de 18 de diciembre).

En el procedimiento de elaboración del PD se ha dado cumplimiento a las exigencias del art. 44 de la Ley 1/1983, de 14 de abril, del Gobierno y de la Administración Pública de la Comunidad Autónoma de Canarias (CAC), constando en el expediente remitido el informe de acierto y oportunidad de la Dirección General de Tributos, así como certificación del mismo Centro Directivo, acreditativa del cumplimiento del trámite de audiencia, conferido a las organizaciones empresariales de Canarias más representativas y a las Cámaras de Comercio, Industria y Navegación de Santa Cruz de Tenerife y Las Palmas de Gran Canaria, respectivamente [art. 105.a) de la Constitución (CE) y 24.1.c) de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno, de aplicación supletoria en la CAC].

Al no existir en el expediente informe del que resulte acreditado que el PD no implica aumento del gasto público, debería evacuarse, por imperativo normativo y seguridad jurídica, el previsto en el art. 21.5.f) del Decreto 338/1995, de 12 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía, Hacienda y Comercio, evacuado por la Dirección General de Planificación y Presupuesto.

2. El contenido del PD se estructura en cuatro artículos, dos disposiciones transitorias, una derogatoria y dos finales. No obstante, la norma proyectada modifica el Decreto 182/1992, de 15 de diciembre, sobre normas de gestión del IGIC; el Decreto 51/1998, de 17 de abril, que modificó el anterior y el 183/1992, de 15 de diciembre, sobre contenido, forma y plazos de presentación de las declaraciones censales sobre determinadas actividades; también el Decreto 1/2002, de 11 de enero, regulador de las declaraciones censales y el 34/2002, de 8 de abril, sobre normas de desarrollo del AIEM.

Pues bien, sin perjuicio de lo que luego se expondrá al respecto, el conjunto de las modificaciones pretendidas, que no afecta a **toda** la normativa tributaria relativa al IGIC y al AIEM debería comportar, al menos, que el título del PD se refiriera a la modificación parcial de la normativa de que se trata, cumplimentando así el mandato del art. 4 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, reguladora de los derechos y garantías de los contribuyentes, que preceptúa que "las leyes y reglamentos que contengan normas tributarias deberán mencionarlo expresamente en su título y en la rúbrica de

los artículos correspondientes". El apartado 2 del mismo precepto exige que "las leyes y los reglamentos que modifiquen normas tributarias contendrán una relación completa de las normas derogadas y la nueva redacción de las que resulten modificadas".

II

La competencia de la CAC para ordenar la materia en cuestión se ostenta por el art. 32.14 del Estatuto de Autonomía y por otra parte de la Disposición Adicional Décima.Dos de la LMAF-REF, según la redacción dada por el art. 12.2 de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social ("la CAC regulará normativamente los aspectos relativos a la gestión, liquidación, recaudación e inspección del IGIC y del AIEM"). En todo caso es claro que estatutariamente, la competencia asumida por la CAC (desarrollo legislativo y ejecución) supone un ámbito objetivo y normativo más amplio que la mera regulación de la gestión del impuesto.

Sobre el alcance de la Disposición adicional Décima LMAF-REF en conexión con la competencia estatutaria de la CAC, así como sobre la peculiar posición constitucional-estatutaria de la LMAF-REF en el sistema de fuentes del ordenamiento jurídico del Estado, se ha pronunciado con anterioridad este Consejo en sus Dictámenes 10/93 (F.II.1 y 2); 63/93 (F.II.2 y 3); 14/94 (F.II.1 y 2); 3/95 (F.III.2); 36/98 (F.I.2); 32/99 (F.II) y 42/2002, Dictámenes a los que nos remitimos. En particular en el Dictamen 36/1998 se afirmaba: "Se disiparían las dudas que pudieran aparecer sobre tales cuestiones si se promoviera para su aprobación en el Parlamento de Canarias una Ley reguladora con carácter general de los procedimientos derivados de las especialidades del REF en base al art. 32.14 del EAC".

III

La competencia autonómica en la materia, se recuerda, es de carácter procedimental, incidiendo en todo caso sobre la regulación de los procedimientos de gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión del IGIC y del AIEM. Pues bien, del análisis del PD no cabe apreciar, en términos generales, falta de adecuación material a las previsiones de la LMAF-REF y sus reglamentos sustantivos de desarrollo, que a su vez y desde la perspectiva antedicha, pretende completar el PD.

Más concretamente, su normativa modificatoria no contradice la regulación material del REF determinada por las novedades en ella introducidas por la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, Antes bien, suponen una adecuada adaptación correlativa de ciertos aspectos relacionados con la gestión, bien del IGIC, bien del AIEM.

IV

1. Modificaciones producidas en el Decreto 182/1992.-

Se elimina la referencia a los "documentos equivalentes" a las facturas, coordinadamente con lo que, en materia de facturación en el IVA, introduce la Directiva 2001/115/CE del Consejo, de 20 de diciembre, que modificó la 77/388/CEE, con el objeto de simplificar, modernizar y armonizar las condiciones impuestas a dicha facturación [arts. 1.dos; 1.tres; 1.cinco; 1.ocho; 1.nueve; 1.doce y 1.trece PD].

La Ley 1/1998 estableció determinados plazos de prescripción (art. 24; Disposición Final Primera, que da nueva redacción al art. 64 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria), a cuya adaptación se dirige la regulación, introducida en el PD, sobre plazos de rectificación de deducciones y el de conservación de originales y copias de los recibos agrícolas [arts. 1.once y 1.catorce PD].

El art. 1.tres del PD modifica el art. 7.1 (devoluciones) del Decreto 182/1992, en lo referente a los nuevos hechos imposables tipo cero regulados en los arts. 8.nueve; 8.veintidós y 9 de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre.

La Ley 53/2002 modifica, a través de sus arts. 8.quince y 8.diecisiete nuevas causas de exclusión e inclusión en los regímenes especiales simplificado y de la agricultura y ganadería cuando se tenga un volumen de adquisición e importación de bienes y servicios, en el año inmediato anterior para el conjunto de sus actividades empresariales o profesionales, superior a 300.000 euros; consecuentemente, el PD en su art. 1.diez introduce las correspondientes modificaciones en el art. 24 del Decreto 182/1992.

Finalmente, el art. 9 del Decreto citado -y en lo concordante el 39- devoluciones en las exportaciones en régimen de viajeros, se modifica, en virtud de la modificación operada por la Ley 53/2002 [art. 9.cuatro], de modo que también los

comerciantes minoristas están obligados a realizar directamente la devolución del IGIC implícito repercutido a los viajeros, posibilitando la devolución a aquéllos por la Administración tributaria canaria.

Por último, como consecuencia de la modificación introducida por la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, se suprime la solicitud de prórroga para la deducción de las cuotas soportadas antes del comienzo de las entregas de bienes y prestación de servicios [art. 6.bis del Decreto 182/1992, que añadido por el Decreto 93/1994, de 27 de mayo, deroga el PD].

2. Modificaciones producidas en el Decreto 34/2002.-

Como en las de carácter general introducidas en el Decreto 182/1992 y por las mismas razones se suprimen las referencias a "documentos equivalentes" a las facturas, dada su semejanza, en este aspecto, con el IGIC.

El art. 11 de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, modificó el Libro Segundo de la Ley 20/1991, de 7 de junio (LMAF-REF), creando el nuevo tributo denominado Arbitrio sobre Importación y Entrega de Mercancías en las Islas Canarias (AIEM). En el Capítulo II, dedicado a las exenciones, el art. 70.2 declara exentas del Arbitrio las entregas de combustible necesarias para los productores de energía eléctrica y agua. Coherentemente el art. 2.uno PD y 2.dos PD introducen modificaciones en los arts. 5 y 7 del Decreto epigrafiado.

3. Modificaciones producidas en el Decreto 1/2002.-

En el art. 1 de este Decreto se regula el ámbito subjetivo de la comunicación a la Administración tributaria canaria a través de las correspondientes declaraciones censales. Dada la singularidad del proceso de constitución de la Sociedad Limitada Nueva Empresa, el art. 3 PD incorpora un nuevo apartado, el 5, al mencionado art. 1 del Decreto 1/2002.

4. Modificaciones al Decreto 51/1998.-

La Disposición Adicional Única de este Decreto regula el reembolso del IGIC en importaciones de bienes mediante Agentes de Aduanas y al haber sido también

autorizadas para colaborar en la gestión de tributos a la importación las personas o entidades que actúen en nombre propio y por cuenta de los importadores, el art. 4 PD incluye la referencia de estos colaboradores junto a la de los Agentes de Aduanas [nuestro Dictamen 186/2002].

V

Las modificaciones introducidas por los preceptos del PD ejecutan la regulación sustantiva o material determinada por las modificaciones operadas por las Leyes 24/2001, de 27 de diciembre y 53/2002, de 30 de diciembre, ambas de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, si bien este Consejo quiere insistir en sus pronunciamientos anteriores respecto a la posición constitucional-estatutaria derivada del art. 32.14 del EAC, recordados en el Fundamento II.

No obstante lo anterior se efectúan algunas observaciones de distinta índole al articulado:

A) De carácter jurídico-sustantivo.-

- Art. 1.seis PD.-

El art. 49.2.2º LMAF-REF, modificado por la Ley 53/2002, excluye del régimen simplificado aquellos sujetos pasivos cuyo "volumen de ingresos en el año inmediato anterior" supere un determinado límite cuantitativo. Esta expresión "volumen de ingresos" es diferente a la de "volumen de operaciones" a que se refiere el art. 1.seis PD y que es coincidente con la que utilizaba el art. 49 anterior. El tenor literal del último párrafo del nuevo art. 49.2.2º corrobora lo expresado. Debe aclararse, máxime teniendo en cuenta la determinación del "volumen de operaciones" regulada en el vigente art. 51 LMAF-REF.

Debe tenerse en cuenta que, por mor del mismo art. 49.2.2º LMAF-REF, la aplicación del límite de 300.000 euros anuales para el conjunto de las actividades agrícolas, forestales y ganaderas exige que la Consejería competente en materia de Hacienda del Gobierno de Canarias determine previamente a qué actividades le será de aplicación.

- Art. 1.siete PD.-

Introduce en el art. 13.2 del Decreto 182/1992 un nuevo supuesto bajo la letra a), conservando los demás que figuraban bajo las letras a) a d) que, simplemente son reordenados.

Como se ha indicado el art. 49.2.2º LMAF-REF, en la redacción dada por la Ley 53/2002 establece unos límites por "volumen de ingresos", que es distinto del "volumen de operaciones". Este límite no se aplica ope legis, sino que es necesaria una concreción reglamentaria según dicho artículo.

- Art. 1.diez PD.-

El art. 55.2.3º y 6º (nueva redacción) LMAF-REF dispone que quedan excluidos del régimen especial de agricultura y ganadería "los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones durante el año inmediatamente anterior hubiese excedido del importe que se determine reglamentariamente" y los empresarios o profesionales que para el conjunto de sus actividades hayan adquirido o importado bienes y servicios -excluidos elementos del inmovilizado- en el año anterior inmediato por importe de 300.000 euros, excluido el IGIC.

El art. 1.diez PD modifica el art. 24.1 del Decreto 182/1992, disponiendo, de acuerdo con lo previsto en el último párrafo del actual art. 55.2 LMAF-REF, que el régimen especial de agricultura y ganadería se aplicará también a los sujetos pasivos que habiendo sido excluidos de él, por haber superado los límites contemplados en los números 3º y 6º del art. 55.2 LMAF-REF, no superen dichos límites en años sucesivos. Pero como no concreta el límite contemplado en dicho número 3º se convierte la norma legal y el nuevo precepto reglamentario en inaplicables, hasta que se determine.

El mismo reparo cabe formular a la nueva redacción que este precepto quiere dar a los apartados 5 y 6 del art. 24 del Decreto 182/1982, porque torna a mencionar el límite de volumen de operaciones establecido en la Ley y ésta no lo establece por sí misma sino que su determinación la remite al reglamento.

- Art. 2.1 PD.-

El art. 70.2 LMAF-REF, en la redacción dada por la Ley 53/2002, subordina la aplicación de la exención a que se fijen por el Gobierno de Canarias "módulos de

consumo límite de combustible", cuestión ésta que debe ser atendida para la correcta aplicación de la exención.

- Art. 4 PD.-

La Disposición Adicional Única.b.3º) introducida en este precepto establece un plazo de tres meses para resolver (y notificar, recuérdese) la solicitud de reembolso, comportando desestimación a su solicitud el silencio de la Administración.

El art. 105.c) CE determina que la Ley regulará "el procedimiento a través del cual deben producirse los actos administrativos"; ahora bien, no cabe reproche de ilegalidad a tal regulación reglamentaria si entendemos constitucional que la Disposición Adicional quinta de la Ley 30/1992, en la redacción dada por la Ley 4/1999 produzca, en materia tributaria, una deslegalización, determinando en el 2º párrafo del apartado 1 "en todo caso, en los procedimientos tributarios, los plazos máximos para dictar resoluciones, los efectos de su incumplimiento, así como, en su caso, los efectos de la falta de resolución serán los previstos en la **normativa** tributaria". El art. 23.2 de la Ley 1/1998, reguladora de los derechos y garantías de los contribuyentes, determinó: "Si venciera el plazo de resolución de los procedimientos iniciados a instancia de parte, sin que el órgano competente la hubiera dictado expresamente, se producirán los efectos que determine su normativa específica".

El precepto a introducir termina diciendo: "quedando expedita la vía económico-administrativa, previo recurso de reposición, en su caso". Los arts. 160 a 162 de la Ley General Tributaria regulan el recurso de reposición, que es potestativo, como en el R.D. 2244/1979, de 7 de septiembre, modificado por el 2631/1985, de 18 de diciembre y por el 448/1995, de 24 de marzo, que lo reglamentó. Igualmente el art. 116 de la Ley 30/1992, en la redacción dada por la Ley 4/1999, de 13 de enero. Por todo ello debería indicarse "previo recurso potestativo de reposición, en su caso".

B) De carácter formal.-

Para simplificar la normativa bastaría que en un precepto del PD se dispusiera simplemente que de los artículos afectados del Decreto 182/1992, "se suprime la expresión "o documento equivalente".

- Art. 1.cuatro PD.-

Debe sustituirse la mención a la Comunidad Económica Europea por la de Unión Europea, que es como se denomina desde el Tratado de la Unión Europea.

- Art. 4 PD.-

La disposición adicional "Única".b).3º y 4º introducida no trata de "documentos" a presentar por los Agentes de Aduanas y personas o entidades que actúen en nombre propio y por cuenta de los importadores, como se desprende de la estructura formal dada en ese precepto. Debe corregirse.

C O N C L U S I Ó N

El Proyecto de Decreto dictaminado se considera ajustado al parámetro normativo de cobertura, sin perjuicio de las observaciones formuladas en el Fundamento V.