



Consejo Consultivo de Canarias

D I C T A M E N 4 7 3 / 2 0 0 8

(Pleno)

La Laguna, a 12 de diciembre de 2008.

Dictamen solicitado por el Excmo. Sr. Presidente del Gobierno de Canarias en relación con el *Proyecto de Decreto por el que se modifica el 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 la aplicación del mismo, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria (EXP. 525/2008 PD)*.*

F U N D A M E N T O S

I

1. Al amparo del art. 12.1 y 4 de la Ley 5/2002, de 3 de junio, del Consejo Consultivo de Canarias se solicita, por el Excmo. Sr. Presidente del Gobierno, Dictamen preceptivo sobre el Proyecto de Decreto por el que se modifica el 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 la aplicación del mismo, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria.

A la petición de Dictamen se incorpora certificado del Acuerdo gubernativo de solicitud del mismo respecto al Proyecto de Decreto, que el Gobierno de Canarias tomó en consideración en su sesión de 2 de diciembre de 2008.

2. La solicitud ha sido cursada por el procedimiento de urgencia, fundamentada ésta en "la necesidad de que la misma entre en vigor el día 1 de enero del año 2009 de forma simultánea a la Ley por la que se suprime el gravamen del impuesto sobre el patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el impuesto sobre el valor añadido y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria".

* **PONENTE:** Sr. Millán Hernández.

Tal como ha señalado este Consejo Consultivo en ocasiones anteriores (DDCC 10/1993, 14/1994, 3/1995, y 36/1998), “la premura con la que se nos solicita el parecer de este Consejo puede afectar al análisis en profundidad sobre determinadas cuestiones (...) del Proyecto de Decreto objeto del presente Dictamen”. Viene siendo práctica habitual que en esta clase de reformas reglamentarias de índole procedimental no se conceda a este Consejo el plazo ordinario para afrontar con solvencia el examen de la reforma que se somete a su consideración. No obstante, se emite el parecer solicitado, en el breve plazo otorgado, por parte del Pleno del Consejo Consultivo, sin hacer uso, por lo tanto, de la posibilidad excepcional prevista para tales casos de poder despachar la consulta por las Secciones (art. 20.3. de la citada Ley 5/2002).

3. En el procedimiento de elaboración del Proyecto de Decreto se han emitido los preceptivos informes de acierto y oportunidad, de fecha 22 de octubre de 2008 (art. 44 de la Ley 1/1983, de 14 de abril, del Gobierno y de la Administración Pública de la Comunidad Autónoma de Canarias), así como el de impacto por razón de género, de fecha 24 de noviembre de 2008 [art. 24.1.b) de la Ley 50/1997, de 27 de diciembre, del Gobierno, en la redacción dada por la Ley 30/2003, en relación con la disposición final primera de la Ley 1/1983], de la Oficina Presupuestaria de la Consejería de Economía y Hacienda, de fecha 12 de noviembre de 2008 [art. 2, apartado 2.f) del Decreto 153/1985, de 17 de mayo, por el que se crean las Oficinas Presupuestaria de las Consejerías del Gobierno de Canarias], el del Servicio Jurídico del Gobierno, de fecha 10 de noviembre de 2008 [art. 20.f) del Reglamento de ese Servicio, aprobado por Decreto 19/1992, de 7 de febrero], y de la Comisión de Secretarios Generales Técnicos, de 27 de noviembre de 2008 (art. 1 del Decreto 80/1983, de 11 febrero, por el que se constituye la Comisión de Secretarios Generales Técnicos, para realizar tareas preparatorias del Gobierno).

Consta, igualmente, la Memoria económica, de fecha 22 de octubre de 2008 (art. 44 y disposición final primera de la citada Ley 1/1983).

Finalmente, el texto del Proyecto de Decreto fue sometido a la consideración de las Cámaras de Comercio, Industria y Navegación de Santa Cruz de Tenerife, Fuerteventura, Lanzarote y Gran Canaria y a la Confederación Canaria de Empresarios y Provincial de Empresarios de conformidad con lo dispuesto en el art. 105.a) de la Constitución y en el art. 24.1.c) de la citada Ley 50/1997, en relación con la disposición final primera de la Ley 1/1983, habiéndose incorporado al

expediente las alegaciones formuladas por la Confederación Provincial de Empresarios de Santa Cruz de Tenerife.

Se han cumplido las exigencias generales procedimentales previstas para la aprobación del Proyecto de Decreto sometido a consulta.

4. El Proyecto de Decreto versa, principalmente, sobre determinadas modificaciones que se pretenden incorporar en diversas normas reglamentarias relativas, especialmente, al impuesto general indirecto canario, a fin de adaptarlas a las modificaciones que, a su vez, van a ser introducidas en la Ley 20/1991, de 7 de junio, de Modificación de los Aspectos Fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, cuyo Proyecto de Ley se encuentra en estos momentos en tramitación. La necesidad de esta reforma deriva de la inminente aprobación de una futura Ley que suprimirá el gravamen del impuesto sobre el patrimonio, generaliza el sistema de devolución mensual en el impuesto sobre el valor añadido e introduce otras modificaciones en la normativa tributaria y cuya entrada en vigor, como se indica en el escrito de solicitud de Dictamen, está prevista para el 1 de enero de 2009.

Este Consejo Consultivo ha dictaminado anteriormente, en ocasiones, de manera reiterada el contenido de los Decretos que ahora se pretenden modificar.

Respecto al 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, se han emitido los siguientes Dictámenes 10/1993, de 11 de junio; 33/1993, de 20 de julio; 14/1994, de 6 de mayo; 3/1995, de 27 de enero; 36/1998, de 16 de abril; 9/2001, de 9 de enero; y 21/2003, de 13 de febrero.

En cuanto al Decreto 192/2000, de 20 de septiembre, por el que se regula la Declaración anual de operaciones económicas con terceras personas, se han emitido los Dictámenes 63/1993, de 25 de noviembre; 3/1995, de 27 de enero; 97/2000, de 29 de junio; 26/2004, de 22 de marzo; y 89/2004, de 27 de mayo.

Sobre el Decreto 1/2002, de 11 de enero, por el que se regulan las Declaraciones censales que han de presentar los empresarios o profesionales, se emitió el Dictamen 21/2003, de 13 de febrero.

Y, finalmente, respecto al Decreto 395/2007, de 27 de noviembre, por el que se establecen las Obligaciones específicas en el régimen especial del grupo de entidades

en el impuesto general indirecto canario, se expresó el Dictamen 421/2007, de 30 de octubre.

Las modificaciones contempladas para los arts. 45, "supuestos generales de devolución", y 46, "solicitud de devoluciones al fin de cada período de liquidación", de la citada Ley 20/1991, tienen incidencia en el régimen jurídico de la opción del derecho a la devolución de las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios, con la ampliación del número de sujetos que pueden optar a la citada devolución mensual de los créditos a su favor, con independencia de la naturaleza de sus actividades económicas y del volumen de sus operaciones. Lo que justifica la modificación, también, de los citados Decretos 182/1992 y 1/2002.

La reforma del art. 58.*octies*.4 de la Ley 20/1991 permite a las entidades acogidas al régimen especial del grupo de entidades solicitar la devolución al término de cada período de liquidación, afectando su regulación al contenido del Decreto 395/2007, de 26 de noviembre, haciendo precisa su revisión en orden a la adaptación que pretende incorporar la Ley estatal.

Se modifican, también, los citados Decretos 182/1992 y 192/2000, de 20 septiembre, en base a lo dispuesto en el art. 29.2.f) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en cuanto a la presentación, por medios telemáticos, de la declaración informativa con el contenido de los Libros Registros. Y el Decreto 192/2000, de 20 de septiembre, en lo que se refiere a la Declaración anual de operaciones económicas con terceras personas, disponiendo que los obligados tributarios que deban informar telemáticamente de las operaciones incluidas en los Libros Registro del IGIC, queden excluidos de la obligación de presentar la declaración anual de operaciones con terceras personas.

Finalmente, se reforman el Decreto 1/2002 y el Decreto 395/2007, con el objetivo de establecer la regulación de las actuaciones de control de la Administración Tributaria canaria sobre el contenido de las declaraciones censales.

La reforma de la Ley 20/1991, en curso, a los efectos de emisión de este Dictamen, por un lado, actúa como parámetro de legalidad de la amplia modificación reglamentaria que el Gobierno autonómico pretende aprobar, pero al tratarse de la modificación de una Ley aún no aprobada ni promulgada, en cuanto al Dictamen que se emita, a tenor de lo ordenado en el art. 12.4 de la Ley 5/2002, "quedará su efectividad condicionada a la entrada en vigor de la modificación legal proyectada".

En suma, se solicita el parecer de este Consejo con el parámetro de una futura Ley, aún no aprobada y sin garantía de que el texto que definitivamente vaya a aprobarse coincida, exactamente, con el actual borrador normativo (texto remitido por el Congreso de los Diputados al Senado, publicado en el Boletín Oficial de las Cortes Generales, Senado, de 1 de diciembre de 2008).

Consta en el expediente que el Parlamento de Canarias, en sesión celebrada el día 24 de septiembre de 2008, emitió informe favorable al texto del Proyecto de Ley en el que se introducen modificaciones a la Ley 20/1991 (BOPC nº 168, de 26 de septiembre de 2008).

No contempla, sin embargo, la Ley 5/2002, la intervención previa del Consejo Consultivo antes del informe emitido por el Parlamento de Canarias, previsto en el art. 46 del Estatuto de Autonomía de Canarias, en concordancia con lo establecido en la disposición adicional tercera de la Constitución, para la modificación del REF, ni en los proyectos de legislación financiera y tributaria que afecten al REF, en los que la Cámara Legislativa deberá ser oída.

La Ley 5/2002 permite al Gobierno de Canarias solicitar al Consejo Consultivo Dictamen sobre modificaciones legales aún no promulgadas siempre que el Gobierno de Canarias las hubiera acordado con el Estado y la materia recaiga sobre disposiciones reglamentarias de Régimen Económico y Fiscal de Canarias [art. 12.4, en relación con el art. 11.B.c)].

Diversas son las cuestiones que plantea la citada posibilidad gubernativa. La primera requiere como presupuesto una modificación legal antes de ser promulgada. Por lo tanto, una norma legal en fase final posterior a su aprobación parlamentaria, pendiente exclusivamente de su eficacia externa para hacerla vinculante a sus destinatarios, es decir, pendiente de un requisito formal por el que la norma legal se integra en el Derecho positivo. La publicación es, en suma, el acto consistente en poner en conocimiento general el contenido de la Ley, sin perjuicio de que tanto la promulgación como la publicación se exteriorizan en estrecha unidad.

Atendiendo a la *voluntas legislatoris* y a la *ratio legis* específica del art. 12.4, este precepto permite que pueda también solicitarse Dictamen, como ocurre en el presente caso, antes de la aprobación de la Ley, sin necesidad del concurso del Gobierno de Canarias con la Administración del Estado, siempre que concurra el presupuesto de una futura norma legal que afecte a disposiciones reglamentarias en materia de REF.

Efectuada esta consideración, la solicitud de Dictamen en estas condiciones se ajusta a lo previsto en el art. 12.4 de la Ley reguladora de este Consejo, que permite la emisión de Dictamen en asuntos relativos a los reglamentos autonómicos sobre “Régimen Económico y Fiscal de Canarias”, quedando condicionada, como anteriormente se ha señalado, la efectividad del Dictamen a la entrada en vigor de la modificación legal proyectada en materia de REF. Este precepto permite la solicitud y emisión del pronunciamiento de este Consejo con estos presupuestos. En cualquier caso, este precepto, en relación con el apartado 1.B.c) del art. 11 de la misma Ley, debe interpretarse en el sentido, también, de que la exigencia de Dictamen previsto en este último precepto sólo se podrá considerar cumplida en el caso de que la modificación legal que finalmente se apruebe lo sea en los mismos términos previstos en el momento de la emisión del presente Dictamen.

En cuanto a las restantes modificaciones reglamentarias sin relación directa con la modificación de la Ley 20/1991, de 7 de junio, este Consejo Consultivo dictamina con carácter preceptivo, en virtud de lo dispuesto en el art. 11.1.B.c) de la Ley 5/2002, de 3 de junio, con arreglo al cual el Consejo Consultivo dictaminará preceptivamente sobre “disposiciones en materia de régimen económico-fiscal de Canarias”.

Finalmente, la pretensión del Gobierno autonómico de que la norma reglamentaria, en ejecución y desarrollo de una futura ley, entre en vigor el mismo día que la Ley que ampara las modificaciones en la normativa autonómica requiere, sin embargo, que la entrada en vigor de la reforma reglamentaria se produzca con posterioridad a la de la norma legal que aquélla completa y aplica, a efectos de dotarla de la precisa cobertura legal desde el mismo instante de su existencia.

5. La norma reglamentaria, conforme se señala en su Introducción, pretende modificar la normativa de gestión del impuesto general indirecto canario (IGIC), por dos razones de diversa índole:

En primer lugar, se trata de adaptar la normativa autonómica a las modificaciones que se introducirán en la Ley 20/1991, de 7 de junio, de Modificación de los Aspectos Fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, por la que se suprime el gravamen del impuesto sobre el patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el impuesto sobre el valor añadido y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria. Este último apartado, relativo a “otras modificaciones”, artículo sexto, puede considerarse el más relevante, pues afecta a la modificación de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de Reforma de los Aspectos Fiscales

del Régimen Económico Fiscal de Canarias, que, como observa el Dictamen del Consejo de Estado al entonces Anteproyecto de Ley, "se encuentra comprendido en el análisis de los cambios introducidos en la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, en la medida en que se trata de modificaciones paralelas que tienen por objeto mantener la coherencia entre ambos impuestos" (Exp. 1.117/2008).

Por otro lado, la modificación de la Ley 20/1991, pretende, en parte, la adecuación a las normas comunitarias, entre otras, a las Directivas 2006/12/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, y 2007/74/CE, del Consejo, de 20 de noviembre de 2008.

En segundo lugar, se establece, de conformidad con lo previsto en el art. 29.2.f) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la obligación de presentar una declaración informativa con el contenido de los Libros Registros.

De acuerdo con las señaladas finalidades, se introducen modificaciones en los siguientes Decretos: El 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 la aplicación de los mismos; el Decreto 192/2000, de 20 de septiembre, por el que se regula la Declaración anual de operaciones económicas con terceras personas; el Decreto 1/2002, de 11 de enero, por el que se regulan las Declaraciones censales que han de presentar los empresarios o profesionales; y, finalmente, el 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.

6. Por lo que se refiere a la estructura y contenido del Proyecto de Decreto, consta el mismo de una Introducción y de cuatro artículos, tres disposiciones adicionales, cuatro disposiciones transitorias y una disposición final.

El artículo primero modifica el 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 relación con el citado Decreto 182/1992, en el apartado 1 se modifica el art. 7. El 2 afecta al art. 8. El 3 da nueva redacción al art. 10. El 4 modifica el art. 12. El 5 da nueva redacción al art. 13. El 6 reforma el art. 15. El 7 cambia el art. 25. El 8 suprime el art. 26. El 9 elimina el número 4 del art. 27.bis. El 10 modifica el art. 28.

El 11 rectifica el art. 29. El 12 altera el art. 30. El 13 modifica el art. 31. El 14 reforma el art. 32. El 15 da nueva redacción al art. 33. El 16 modifica el art. 35. El 17 propone una nueva redacción para el art. 36. El 18 modifica el art. 37. El 19 da nueva redacción al art. 38, el 20 incorpora modificaciones en el art. 39.

El artículo segundo modifica el Decreto 192/2000, de 20 de septiembre por el que regula la Declaración anual de operaciones económicas con terceras personas, modificando el art. 1 "los obligados tributarios".

El artículo tercero reforma el Decreto 1/2002, de 11 de enero, por el que se regulan las Declaraciones censales que han de presentar los empresarios o profesionales. Este art. 3 se integra por tres apartados. El apartado uno modifica el art. 5 relativo a las "situaciones tributarias"; el apartado dos altera el art. 10, sobre "actuaciones de comprobación"; y el apartado tres incorpora un nuevo artículo, el 10.*bis*, para la "rectificación de oficio de la situación censal".

El artículo cuarto afecta al Decreto 395/2007, de 27 de noviembre, por el que se regulan las Obligaciones específicas en el régimen especial del grupo de entidades del impuesto general indirecto canario, artículo que se distribuye en cuatro apartados. El apartado uno da nueva redacción al art. 2 "declaración de opción"; el apartado dos modifica el art. 4, "declaración de modificación"; el apartado tres añade un nuevo artículo, el 8.*bis*, dedicado a las "actuaciones de comprobación"; y el apartado cuatro incorpora un nuevo artículo, el 9.*bis*, para la "devolución al término de cada período de liquidación".

Se completa el Proyecto de Decreto con tres disposiciones adicionales. La disposición adicional primera regula la falta de presentación de la declaración informativa a que se refiere el art. 38 del Decreto 182/1992, que se considera una dilación del procedimiento de devolución por causa no imputable a la Administración tributaria. La disposición adicional segunda suprime del Anexo 3 del Decreto 217/1993, de 29 de julio, de Modificación de determinados procedimientos tributarios, el procedimiento para la solicitud de devolución de los saldos a su favor al término de cada período de liquidación por parte de los sujetos pasivos que tengan la condición de exportadores. Y la disposición adicional tercera establece que las referencias al registro de exportadores u otros operadores económicos (del IGIC) deberán entenderse realizadas al Registro de devolución mensual.

La disposición transitoria primera contempla la inscripción en el Registro de devolución mensual de los sujetos pasivos dados de alta en el Registro de exportadores u otros operadores económicos o inscritos en el Registro oficial de

entidades de la Zona Especial Canaria. La disposición transitoria segunda se dedica a regular el modelo de las autoliquidaciones hasta que se dicte la Orden que apruebe la presentación telemática de las autoliquidaciones que deben presentar los sujetos pasivos inscritos en el régimen de devolución mensual. La disposición transitoria tercera fija la obligación de informar sobre el contenido de los Libros Registro para los sujetos pasivos del IGIC inscritos en el Registro de devolución mensual y para los restantes obligados tributarios. La disposición transitoria cuarta se refiere al plazo de presentación de la solicitud de inscripción en el Registro de devolución mensual del año 2009.

Y la disposición final establece la entrada en vigor de la norma.

II

Como ya se expresó en nuestro Dictamen 421/2007, de 30 de octubre, en relación con la competencia normativa de la Comunidad Autónoma en la materia, el art. 32.14 del Estatuto de Autonomía de Canarias atribuye a la Comunidad Autónoma el desarrollo legislativo y ejecución en relación con las normas de procedimiento administrativo, económico-administrativo y fiscal que se derivan de las especialidades del régimen administrativo, económico y fiscal de Canarias.

De conformidad con este precepto estatutario, la disposición adicional décima.dos de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de Modificación de los Aspectos Fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (LMAF-REF), según la redacción dada por el art. 12.1.12 de la Ley 62/2003, de 31 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, prevé la regulación normativa autonómica de los aspectos relativos a la gestión, liquidación, recaudación e inspección del impuesto general indirecto canario y del arbitrio sobre la importación y entrega de mercancías en las Islas Canarias, así como los relativos a la revisión de los actos dictados en aplicación de los mismos.

La competencia autonómica en la materia es, pues, de carácter procedimental y en este ámbito se sitúa precisamente el presente Proyecto de Decreto, por lo que no ofrece reparos desde la perspectiva de la distribución constitucional de competencias.

Así mismo, en el Dictamen 36/1998, de 16 de abril, se expresó el alcance de esta competencia, al amparo de lo dispuesto en el art. 62 y la disposición adicional décima de la citada LMAF-REF. En efecto, esta Ley, que atribuye a la Comunidad Autónoma la

gestión, liquidación, recaudación e inspección del IGIC, "(...) efectúa a favor de la Comunidad Autónoma una amplia habilitación reglamentaria para proceder a ordenar los aspectos adjetivos o procedimentales concernientes al IGIC. En este caso, la colaboración reglamentaria se halla escasamente predeterminada en la LMAF-REF, de forma que se ha de reconocer un amplio margen de creatividad reglamentaria que excede del simple desarrollo y cuyo grado de conformidad se ha de medir en relación a los límites que perfilan el alcance de la competencia autonómica en la materia, que sólo es «procedimental»; es decir, sin que pueda alterar o incidir en los aspectos materiales o sustantivos contenidos en la LMAF-REF y en el Real Decreto 2.538/1994, de 29 de diciembre, de Normas de desarrollo relativas al IGIC y el APIC, modificado recientemente por Real Decreto 37/1998, de 16 de enero, por el que se modifican los Capítulos I y II del Título III del citado Real Decreto".

Dicho lo cual, debe concluirse que en la medida en que la competencia autonómica se limite a ordenar los aspectos procedimentales de la gestión del impuesto, la misma será conforme con el parámetro de delimitación de la citada competencia.

III

1. Observaciones de técnica normativa y de carácter general al Proyecto de Decreto.

A. No se distingue adecuadamente entre la *norma reglamentaria* y el *Decreto* del Gobierno por el que se procede a su aprobación. Ciertamente, se está ante una propuesta normativa de modificación de varios Reglamentos y, por ello, su contenido se distribuye en la forma propuesta, pero la parte del Proyecto de Decreto referida a las disposiciones adicionales, transitorias y final, en puridad, corresponden al Decreto y no al Reglamento o a los Reglamentos que se modifican. Por ello, el Decreto debería contener en un artículo único la aprobación de las modificaciones reglamentarias que incorpora, que en el cuerpo de la norma proyectada se distinguen de forma nítida, recogiendo aparte cada una en un Anexo distinto, y las citadas disposiciones de la parte final.

B. El título de la norma proyectada no es adecuado, por la forma en que incorpora la información de su contenido. Lo que en este caso es especialmente significativo, dadas las numerosas modificaciones de normas que, como son las tributarias, conciernen a un ámbito material de actividad sumamente sensible para

los derechos e intereses de los constituyentes. Si se modifican cuatro Reglamentos tributarios, la identificación de estos cuatro Reglamentos debería constar en el título de la norma que se proyecta, en vez de recoger uno solo, es decir, no con la indeterminada fórmula "otras modificaciones en la normativa tributaria". Que el Proyecto de Ley del Estado en trámite incorpore esta pauta en su titulación no significa que deba seguirse.

En este extremo, conviene reiterar las observaciones del Consejo de Estado (Exp. 1.117/2008) al Anteproyecto de Ley "por el que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria". Al señalar que "ha de llamarse la atención sobre el título del anteproyecto, en el que se mencionan de forma expresa únicamente dos de las medidas previstas: la supresión del gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio y la generalización del sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido; añadiéndose a continuación una referencia genérica a "otras modificaciones en la normativa tributaria. Es verdad -añade el Dictamen del Consejo de Estado- que el título resultaría excesivamente largo y farragoso si en él se incluyera una mención a todas las normas que resultan afectadas; pero, también es cierto que dicho título no refleja con exactitud el contenido del Anteproyecto, pues son esas otras modificaciones en la normativa tributaria las que tienen una mayor extensión y constituyen el núcleo de la regulación proyectada".

C. Por otro lado, se reiteran excesivamente en las normas de carácter reglamentario los artículos concretos de las disposiciones legales que le sirven de cobertura. Las reiteraciones innecesarias sin relación con el contenido y eficacia normativa de las modificaciones reglamentarias pueden generar inseguridad, si se modifican después las previsiones legales que le sirven de soporte.

D. En cuanto a observaciones de carácter general la remisión que hace el art. 38.2 del Decreto 182/1992 al art. 36 del mismo (artículo primero. Diecinueve del Proyecto de Decreto) debe entenderse efectuada al art. 38 del mismo, pues aquel artículo ordena el *plazo para las anotaciones registrales*, no el Registro propiamente dicho.

E. La disposición adicional primera debería constituir el apartado 3 del art. 38 del Decreto 182/1992, que cita, ya que la ordenación que incorpora no sólo es

directamente complementaria de la regulación sustantiva, sino que constituye el efecto ordinario, no excepcional o especial, que se produce en el caso de dilación de procedimiento por causa imputable al interesado.

F. El contenido de la disposición transitoria primera es más propio de una disposición adicional. La incorporación de un elemento temporal a su contenido no altera su naturaleza, pues con el mismo no se pretende poner plazo al comienzo o fin al ejercicio de un derecho o a la aplicación de un determinado régimen jurídico a una situación determinada, sino establecer una condición para la aplicación de una norma que es adicional por su naturaleza.

2. Observaciones al articulado del Proyecto de Decreto.

Al articulado del Proyecto de Decreto se formulan los siguientes comentarios y observaciones.

Artículo primero. Modificación 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 la aplicación del mismo.

1. Algunos de los cambios que pretenden operarse en esta norma reglamentaria vienen motivadas por la modificación de los arts. 10.1.28º, 45 y 46 LMAF-REF. Son las siguientes:

A. En la redacción vigente, el art. 10.1.28º LMAF-REF otorga la posibilidad de renuncia a la exención prevista en el propio apartado únicamente a los empresarios personas físicas titulares de explotaciones agrícolas. En su nueva redacción, esta misma posibilidad se otorga en general a todos los sujetos pasivos cuyo volumen total de operaciones realizadas durante el año natural anterior no hubiera excedido de 28.000 euros. Dispone igualmente la norma que esta renuncia se efectuará de conformidad con los términos y requisitos que establezca el Gobierno de Canarias.

La adaptación a la nueva regulación se lleva a cabo mediante la modificación de los arts. 12, 13 y 29 del Decreto 182/1992 y la supresión del art. 26. Estos preceptos regulan las obligaciones censales en relación con la inclusión, renuncia y exclusión en el régimen simplificado previsto en los arts. 49 a 54 de la Ley 20/1991 tratando de determinar las consecuencias de la renuncia a la exención prevista en el citado precepto legal respecto a los sujetos pasivos afectados. Se elimina así la restricción a las actividades incluidas en el régimen de la agricultura y ganadería previstas en el párrafo segundo del art. 12.2, en concordancia con el art. 10.1.28º de la citada Ley,

y se prevé igualmente la renuncia en relación con las obligaciones censales a los efectos de la inclusión o inclusión en el régimen simplificado [arts. 12.3.f) y 13.2.f), respectivamente].

La regulación propuesta se ajusta a la esperada nueva regulación legal, por lo que no presenta reparos.

Por otra parte, la supresión del art. 26 resulta también acorde con la nueva regulación proyectada, dado que su actual contenido se refiere a la renuncia a la exención por parte de los sujetos pasivos acogidos al régimen especial de la agricultura y ganadería, en tanto que con la modificación se ha ampliado a todos los sujetos pasivos, lo que ya se ha previsto en los citados arts. 12 y 13 del Decreto 182/1992, sin necesidad, por tanto, de mantener esta disposición específica.

Finalmente, también en relación con esta renuncia prevista en el art. 10.1.28º de la Ley 20/1991, se da un nuevo contenido al art. 29, ubicándose su regulación actual en el apartado 5 del art. 28, lo que resulta adecuado desde un punto de vista sistemático. El nuevo art. 29 regula la formalización y plazo de presentación de la renuncia por los sujetos pasivos, sin que se opongan reparos.

B. Los arts. 45 y 46 de la Ley 20/1991 regulan, respectivamente, los supuestos generales de devolución y las solicitudes de devolución al fin de cada periodo de liquidación.

En su redacción vigente, el art. 45.1 LMAF-REF establece como supuesto general el de solicitud a final de año del saldo pendiente del cual el contribuyente no se haya podido resarcir con anterioridad. Como excepción a este sistema, el art. 46 establece el derecho a la devolución al final de cada periodo de liquidación mensual a determinados sujetos pasivos señalados en el propio precepto.

La modificación de estos preceptos sigue manteniendo el supuesto general antes descrito (art. 45) y se dispone la posibilidad en el art. 46, para aquellos contribuyentes que opten por ello, de aplicar un sistema consistente en la solicitud de saldo a su favor pendiente al final de cada periodo de liquidación, que coincidirá con el mes natural. Esta posibilidad se abre ahora a cualquier contribuyente, con independencia de la naturaleza de sus operaciones y del volumen de éstas. Las condiciones, términos y procedimiento para efectuar estas devoluciones serán los fijados reglamentariamente por el Gobierno de Canarias.

A los efectos de regular estos aspectos, se procede en el artículo primero del Proyecto de Decreto a la modificación de los arts. 7, 8 y 10 del Decreto 182/1992, si bien en el último de los preceptos citados tal modificación únicamente consiste en la expresión en euros de las cantidades señaladas en su apartado 1º.

El apartado 1 modifica el art. 7 que condiciona el ejercicio del derecho a la devolución establecido en el art. 46 de la Ley 20/1991 a la previa inscripción del sujeto pasivo en el Registro de devolución mensual regulado en el propio artículo. Esta previsión no ofrece reparos dado que el art. 46 citado deja a la determinación del Gobierno de Canarias los términos, requisitos y procedimiento en lo que se refiere a esta devolución. De hecho, la normativa actual contiene una previsión similar en su art. 8, si bien con referencia al Registro de exportadores y otros operadores económicos, que ahora se sustituye por el de nueva creación.

De la regulación prevista procede únicamente señalar que la previsión del apartado 3, relativa a la denegación de la inscripción en el Registro, debe en todo caso concretarse señalando las condiciones procedimentales en las que, singularmente, conste la audiencia al sujeto afectado.

Por lo demás, no plantean problema de legalidad ni la exigencia de que las autoliquidaciones se presenten exclusivamente por vía telemática (apartado 8), exigencia que encuentra cobertura legal en el art. 29.2.d) párrafo segundo de la Ley 58/2003, General Tributaria, y 26 de la Ley 9/2006, de 11 de diciembre, Tributaria de la Comunidad Autónoma de Canarias.

No presenta tampoco reparos de legalidad el sentido desestimatorio del silencio previsto en el apartado 6, párrafo segundo. A estos efectos, la disposición adicional quinta de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común (LRJAP-PAC) remite a la específica legislación tributaria la regulación de los procedimientos tributarios y, en particular, los efectos de la falta de resolución en plazo, resultando que el art. 104.3 de la Ley General Tributaria deja a la norma que regule el procedimiento la determinación de estos efectos. Tampoco hay sin embargo un margen ilimitado de apreciación para determinar, en cada caso, los efectos de la falta de resolución en plazo; y, en particular, cuando el silencio produce efectos desestimatorios, debe ello responder a un fundamento objetivo y razonable.

El apartado dos altera el art. 8, que se refiere a la gestión del Registro de devolución mensual, a las solicitudes de inclusión y baja en el mismo, así como a la baja cautelar practicada por la propia Administración, que podrá convertirse en

definitiva una vez concluido el procedimiento a que se refiere su apartado 5, párrafo quinto.

En relación con esta regulación, cabe señalar que la obligación de permanencia en el Registro, prevista en el numeral 4, durante al menos el año "en que se solicitó la inscripción" debe ser corregida por la expresión *para el que se solicitó la inscripción*, dado que tal solicitud debe presentarse, según el apartado 3, en el mes de octubre del año anterior a aquél en que deba surtir efectos.

2. La modificación del art. 38 responde a la finalidad de establecer la obligación de presentar una declaración informativa con el contenido de los Libros Registro del IGIC, de conformidad con lo previsto en el art. 29.2.f) de la Ley General Tributaria.

Por lo que se refiere a la forma de presentación de esta declaración informativa, se pretende, conforme al apartado 2 de este art. 38, que esta obligación se cumpla mediante la presentación telemática, ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de la declaración informativa prevista en el art. 36 del Reglamento general de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, de tal forma que la presentación de esta declaración también surtirá efectos ante la Administración tributaria canaria. Se trata de evitar con ello, conforme se señala en la Introducción del Proyecto de Decreto, que las empresas canarias tengan que cumplir dos veces la misma obligación, una ante el Estado y otra ante la Comunidad Autónoma de Canarias.

En relación con esta obligación informativa, la disposición transitoria tercera del Proyecto de Decreto exige su cumplimiento a partir del 1 de enero del año próximo únicamente a los sujetos pasivos del IGIC inscritos en el Registro de devolución mensual a que se refieren los arts. 7 y 8 del Decreto 182/1992, en tanto que para los restantes obligados tributarios, su cumplimiento se podrá establecer a partir del 1 de enero de 2010 en la forma, plazo y condiciones que establezca el Consejero de Economía y Hacienda.

La regulación proyectada no ofrece reparo de legalidad, encontrando esta previsión cobertura legal en lo dispuesto en la disposición adicional cuarta de la Ley 9/2006, de 11 de diciembre, Tributaria de la Comunidad Autónoma de Canarias.

Sin embargo, la norma no resuelve cómo se producirá la articulación de la colaboración entre la Administración tributaria canaria y la estatal a los efectos de lo

previsto en el art. 38.2. En una versión anterior del Proyecto de Decreto, se preveía en la propia norma que el cumplimiento de esta obligación se encontraba supeditado, en los términos de la citada disposición de la Ley 9/2006, a la previa suscripción de un convenio de colaboración, atribuyendo su celebración al Consejero competente por razón de la materia.

La norma proyectada guarda silencio sobre este aspecto, lo que tiene relevancia dado que, conforme a la disposición transitoria antes citada, la obligación de declaración se impone a determinados sujetos pasivos a partir del próximo 1 de enero de 2009.

3. El Proyecto de Decreto introduce, además de las señaladas, otras modificaciones que afectan a diversos preceptos del Decreto 182/1992 (arts. 15, 25, supresión del apartado cuatro del art. 27. *bis*, 28, 30, 31, 32, 33, 35, 36 y 37) y que no responden a las finalidades manifestadas en la Introducción del Proyecto de Decreto. Se trata fundamentalmente de modificaciones que afectan a la regulación de los Libros Registro que deben llevar los sujetos pasivos. Así, la nueva regulación se caracteriza por el sometimiento de todos los sujetos pasivos a la obligación de llevar Libros Registro, sin las salvedades que establece la normativa actual, lo que motiva la modificación de los arts. 15 y 28.d) y la supresión del art. 27. *bis*.4. En relación con este último precepto, se ha omitido la supresión, que debe igualmente efectuarse, de la referencia a las "obligaciones formales y registrales", contenida en el primer párrafo del art. 27. *bis*, dado que este precepto ha dejado de tener una regulación de estos aspectos.

Por otra parte, también se modifican algunos apartados de los artículos referidos a los Libros Registro, ofreciendo ahora una redacción similar a la prevista en el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido y adaptando el contenido de las menciones que deben constar en los mismos a la regulación prevista en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado mediante Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre.

El Consejo Consultivo no formula reparo de legalidad a las citadas modificaciones realizadas.

Artículo segundo. Modificación del Decreto 192/2000, de 20 de septiembre, por el que se regula la declaración anual de operaciones económicas con terceras personas.

El Proyecto de Decreto modifica el art. 1 de este Decreto 192/2000 al objeto de excluir de la obligación de presentar la declaración anual de operaciones económicas con terceras personas a los obligados tributarios que deban informar telemáticamente de las operaciones incluidas en los Libros Registro del IGIC [apartado 5.d)]. Se impone, además, en el apartado 5.c) la obligación de presentar esta declaración en relación con las operaciones por las que los sujetos pasivos a los que se refiere deban emitir factura y por las adquisiciones de bienes o servicios. En ambos casos, se han establecido estas modificaciones teniendo en cuenta lo previsto en el art. 32 del Reglamento aprobado por medio del Real Decreto 1065/2007.

En relación con esta regulación procede señalar:

La referencia al apartado b) del art. 59.1 de la Ley 20/1991 debe serlo al apartado e) del mismo precepto.

En relación con el párrafo segundo del apartado 3, se indica que deben incorporarse los datos exigidos en "virtud de este apartado". Sin embargo, en el mismo no se establecen estos datos, que se encuentran regulados en el art. 2, apartado 2 del mismo Decreto.

Artículo tercero. Modificación del Decreto 1/2002, de 11 de enero, por el que se regulan las declaraciones censales que han de presentar los empresarios o profesionales.

En relación con este Decreto, se modifican en el apartado uno los numerales 2), 7) y 13) del art. 5 y se suprime su actual apartado 6). Se modifica además el art. 10 y se añade un nuevo art. 10. *bis*, relativos ambos a las actuaciones de comprobación.

La modificación del artículo responde a la adaptación del precepto a la nueva regulación del art. 10.1.28ª de la Ley 20/1991, introduciendo la renuncia a la exención prevista en este apartado del art. 10.1 dentro de las situaciones tributarias de los sujetos pasivos, por lo que no presenta reparo.

Los arts. 10 y 10. *bis* regulan la comprobación de la veracidad de los datos comunicados en las declaraciones censales y las rectificaciones. Se introduce un procedimiento similar al previsto en los arts. 144, 145 y 146 del Reglamento de Gestión aprobado por Real Decreto 1065/2007.

Artículo cuarto. Modificación del 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.

La modificación propuesta de los arts. 2 y 4, por parte del art. 4.1 y 2 del Proyecto de Decreto, así como la incorporación por el apartado cuatro del art. 9. *bis* responde a la modificación del art. 58. *octies*. cuatro de la Ley 20/1991, en relación con el régimen especial de los grupos de entidades, en el que ahora se establece, al igual que en el art. 46 de la misma Ley, la posibilidad de solicitar la devolución mensual al término de cada período de liquidación mensual. La modificación de los citados preceptos del Proyecto de Decreto se limita a recoger esta posibilidad (arts. 2 y 4) y a establecer las condiciones para el ejercicio de este derecho (art. 9. *bis*).

Por otra parte, se añade en el apartado tres del citado artículo cuarto un art. 8. *bis* relativo a las actuaciones de comprobación, de contenido similar a los nuevos arts. 10 y 10. *bis* del Decreto 1/2002.

En relación con este artículo, y por lo que se refiere a la rectificación de oficio de la situación censal prevista en su apartado 4, se permite a la Administración tributaria el ejercicio de esta facultad cuando se pongan de manifiesto omisiones o inexactitudes con ocasión de actuaciones o procedimientos de aplicación de los tributos en los que haya sido parte alguna entidad integrante del grupo, en las condiciones que se señalan. Esta posibilidad no se limita sin embargo a los supuestos en los que tales omisiones o inexactitudes afecten precisamente a la citada entidad, sino que se extiende a todas las que integran el grupo. En estos casos, procedería que la rectificación se llevara a cabo por medio del procedimiento previsto en el apartado 3 del mismo art. 8. *bis*.

CONCLUSIONES

1. El Proyecto de Decreto que modifica el 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 la aplicación del mismo, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria, se ajusta a las reformas en curso planteadas a la Ley 20/1991, de 7 de junio, de Modificación de los Aspectos Fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias.

2. Así mismo, las restantes modificaciones reglamentarias propuestas se adecúan al parámetro de legalidad aplicable.