



Consejo Consultivo de Canarias

## DICTAMEN 451/2013

(Pleno)

La Laguna, a 16 de diciembre de 2013.

Dictamen solicitado por el Excmo. Sr. Presidente del Gobierno de Canarias en relación con el *Proyecto de Decreto por el que se modifica el Reglamento de Gestión de los Tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, aprobado por el Decreto 268/2011, de 4 de agosto (EXP. 492/2013 PD)\**.

## FUNDAMENTOS

### I

Solicitud de Dictamen

1. El objeto del presente Dictamen, solicitado por el Excmo. Sr. Presidente del Gobierno, es el Proyecto de Decreto (PD) por el que se modifica el Reglamento de Gestión de los Tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias aprobado por el Decreto 268/2011, de 4 de agosto (RGT).

La solicitud de urgencia en la emisión del Dictamen se justifica por el Gobierno en que la modificación proyectada debe entrar en vigor el 1 de enero de 2014.

2. El PD modifica un reglamento sobre materia concerniente al Régimen Económico y Fiscal de Canarias que determina la preceptividad del Dictamen y la competencia de este Consejo Consultivo para emitirlo así como la legitimación del Excmo. Sr. Presidente del Gobierno para solicitarlo, según resulta de los arts. 11.1.B,c) y 12.1 de la Ley 5/2002, de 3 de junio, del Consejo Consultivo de Canarias.

Tramitación del PD

3. En el procedimiento de elaboración del PD de referencia se han emitido los preceptivos informes de iniciativa reglamentaria y memoria económica de la Dirección General de Tributos (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

---

\* **PONENTE:** Sr. Brito González.

de impacto por razón de género, de la misma Dirección General (art. 24.1.b) de la Ley estatal 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno, en relación con la Disposición Final Primera de la Ley 1/1983); de la Inspección General de Servicios de la Consejería de Presidencia Justicia e Igualdad (art. 63,c) del Decreto 331/2011, de 22 de diciembre por el que se aprueba el Reglamento orgánico de dicha Consejería); de la Oficina Presupuestaria de la Consejería de Economía y Hacienda, favorable [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]; del Servicio Jurídico del Gobierno, [art. 20.f) del Reglamento de este Servicio, aprobado por Decreto 19/1992, de 7 de febrero]; de la Secretaría General Técnica de la Consejería de Economía y Hacienda art. 44 de la Ley 1/1983); y de la Comisión Preparatoria de Asuntos del Gobierno, de 25 de noviembre de 2013 (art. 2 del Decreto 45/2009, de 21 de abril). Asimismo, en el expediente está acreditado el cumplimiento del preceptivo trámite de audiencia a los afectados, de conformidad con lo dispuesto en el art. 105.a) de la Constitución y en el art. 24.1.c) de la Ley 50/1997, en relación con la Disposición Final Primera de la Ley 14/1983, de 14 de abril.

Por consiguiente, en la elaboración del PD no se ha incurrido en irregularidades procedimentales que obsten a la emisión del Dictamen solicitado; sin perjuicio de la salvedad de que con posterioridad al Informe del Servicio Jurídico se han emitido otros informes lo que resulta inadecuado pues dicho informe, el del Servicio Jurídico, debe ser el último del expediente y debe recabarse una vez completado el mismo tal como ha señalado de forma reiterada este Consejo.

## II

### Título competencial

1. El art. 32.14 del Estatuto de Autonomía atribuye a la Comunidad Autónoma de Canarias competencia para del 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 10ª.2 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los Aspectos Fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (LMAF-REF) prevé la regulación normativa autonómica de los aspectos relativos a la gestión, liquidación, recaudación e inspección del Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) y del Arbitrio sobre la Importación y

Entrega de Mercancías en las Islas Canarias (AIEM), así como los relativos a la revisión de los actos dictados en aplicación de los mismos.

Ya en el Dictamen 36/1998, de 16 de abril, este Consejo Consultivo expresó que esta competencia, al amparo de lo dispuesto en el art. 62 y la Disposición Adicional Décima de la citada LMAF-REF, atribuye a *“(...) 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”*.

Todo lo expuesto nos permite concluir que la competencia autonómica en la materia es, pues, de carácter procedimental y en este ámbito se sitúa precisamente el presente PD, por lo que no suscita reparos desde la perspectiva de la distribución constitucional de competencias.

#### Estructura del PD

2. El PD analizado se estructura en un Preámbulo, en el que se justifica el objetivo básico y las causas de la modificación proyectada; un Artículo Único, que contiene las modificaciones (en dieciocho apartados) que se pretende introducir al RGT; una Disposición Adicional Única, una Disposición Transitoria Única y una Disposición Final Única.

### III

#### Objeto y finalidad del PD

1. La finalidad fundamental del proyecto reglamentario consiste en adaptar el RGT a las modificaciones introducidas en el Régimen Económico y Fiscal de Canarias por las Leyes estatales 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude; 16/2012,

de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica y 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, cuyo artículo 24 introdujo un Capítulo IX en el Título III de la LMAF-REF cuyos preceptos regulan el régimen especial de devengo del IGIC por el criterio de caja.

2. Tal como señala el Preámbulo del PD sometido a Dictamen, se reforma la normativa gestora de la modificación de la base imponible contenida en el art. 2 RGT en los siguientes aspectos:

*“En el supuesto de modificación de la base imponible como consecuencia de la declaración de concurso de acreedores del destinatario de las operaciones, el sujeto pasivo deberá expedir y remitir una factura rectificativa no solo al destinatario de la operación sino también a la administración concursal.*

*En determinados supuestos, el sujeto pasivo deberá acreditar la remisión de la factura rectificativa al destinatario de la operación.*

*En la comunicación que debe presentar el acreedor ante la Administración Tributaria Canaria, se elimina como documento que debe acompañar a dicha comunicación el auto judicial de declaración de concurso del destinatario de las operaciones cuya base imponible se modifica, o certificación del Registro Mercantil, en su caso, acreditativa de aquél. Igualmente, en dicha comunicación, y en el supuesto de créditos incobrables, debe manifestarse que el deudor no ha sido declarado en concurso o, en su caso, que la factura rectificativa expedida es anterior a la fecha del auto de declaración del concurso.*

*Se establece la obligación de presentación de autoliquidaciones, por parte del destinatario de las operaciones, en las que deben hacerse constar las cuotas rectificadas en el supuesto de declaración de concurso de acreedores de aquél. En el nuevo artículo 2 bis del RGT se regula ex novo las comunicaciones entre los empresarios o profesionales intervinientes en diversos supuestos de inversión del sujeto pasivo”.*

Destacables son las previsiones relativas al nuevo régimen especial del criterio de caja, regulado en el nuevo Capítulo IX del Título III de la LMAF-REF y que tiene como finalidad, según indica la exposición de motivos de la citada Ley 14/2013, contribuir a *“ paliar los problemas de liquidez y de acceso al crédito de las empresas”*.

La posibilidad de adoptar este régimen especial se encuentra contenida en el artículo 167 bis de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido. En concreto, la norma comunitaria permite a los Estados Miembros establecer un régimen optativo - criterio de caja doble- para los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones anuales no supere el límite de 2.000.000 de euros y por virtud del cual se difiere el devengo y la consiguiente declaración e ingreso del IVA repercutido en la mayoría de sus operaciones comerciales hasta el momento del cobro, total o parcial, a sus clientes, con la fecha límite del 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que las mismas se hayan efectuado. No obstante, para evitar situaciones que pudieran incentivar el retraso en el cumplimiento de sus propias obligaciones comerciales, la normativa comunitaria establece que los sujetos pasivos verán retardada igualmente la deducción del IVA soportado en sus adquisiciones hasta el momento en que efectúen el pago de estas a sus proveedores, con igual límite del 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se hayan efectuado las operaciones.

El artículo 23 de la Ley 14/2013 introduce diversas modificaciones en la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, que se concretan en un nuevo Capítulo X del Título IX (artículos 163 decies a 163 sexiesdecies), que desarrolla el "Régimen especial del criterio de caja", previéndose su aplicación para todas las operaciones del sujeto pasivo, con algunas excepciones como las relativas a operaciones intracomunitarias o a operaciones sometidas a otros regímenes especiales del IVA. Esta regulación la traslada al IGIC el art. 24 de la Ley 14/2013, por medio de la adición del mencionado Capítulo IX a su Título III de la LMAF-REF, cuyo art. 58 decies, en coherencia con el art. 32.14 del Estatuto de Autonomía y la Disposición Adicional 10.Dos LMAF-REF, remite su desarrollo a la potestad reglamentaria del Gobierno de Canarias.

Respecto a ese nuevo régimen especial del criterio de caja, se regulan, en los nuevos artículos 47 bis a 47 sexies, los aspectos gestores relativos a la opción, renuncia y exclusión al mismo, así como determinadas obligaciones registrales y de facturación.

En este apartado se produce en el art. 47 quáter del PD una extralimitación legal, pues el citado artículo autoriza al Consejero competente modificar el importe de 100.000 euros fijados como límite exento del régimen especial de caja cuando, en realidad, conforme a la redacción dada al art. 58 nonies, apartado 5 de la Ley

20/1991, de 5 de junio, dado por la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, dicha competencia reside en el Gobierno de Canarias, no en el Consejero competente en la materia como se señala en el PD.

Asimismo, se adapta a este nuevo régimen especial la regulación de los libros de registro, del contenido del Censo de Empresarios o Profesionales y la de la declaración informativa de operaciones económicas con terceras personas. Estas últimas adaptaciones se efectúan en los artículos 49, 50, 51, 55, 130, 140, 141, 142 y 143.

3. Sin relación con estas modificaciones impuestas por las leyes estatales mencionadas, se procede en el PD a realizar otras alteraciones:

La Disposición Transitoria Tercera de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales, determina que en tanto el Gobierno de Canarias no regule la acreditación de que el destino del vehículo objeto de entrega o importación es el transporte habitual de personas con discapacidad, a los efectos de lo establecido en el artículo 58 de la citada Ley 4/2012, se aplicará supletoriamente lo dispuesto en el artículo 56.1.3°.d) del Real Decreto 2538/1994, de 29 de diciembre, por el que se dictan normas de desarrollo relativas al Impuesto General Indirecto Canario y al Arbitrio sobre la Producción e Importación en las Islas Canarias, creados por la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias. Con cobertura en esa habilitación legal de la potestad reglamentaria el proyecto modifica el art. 3 RGT contemplando el destino del vehículo al transporte habitual de personas con discapacidad.

Por otra parte, varias de las modificaciones contenidas en el RGT derivan de la nueva regulación de la obligación de facturación contenida en el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, que ha supuesto, entre otras cosas, la supresión de los documentos sustitutivos. Por ello, se procede a la eliminación de la expresión "documento sustitutivo" en diversos preceptos del RGT (así sucede en los arts. 2, 22, 48, 50, 55, 141). Igualmente, en aquellos preceptos donde se mencionaba al derogado Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, se modifican para que se remitan al que lo ha sustituido, que es el dicho Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.

El art. 57 RGT, que regula las autoliquidaciones periódicas, es modificado en el sentido de:

a) No exigir la presentación de autoliquidaciones por parte de los empresarios o profesionales establecidos en Canarias que desde su sede, domicilio fiscal o establecimiento permanente en este territorio intervengan exclusivamente en la realización de operaciones que estén no sujetas al Impuesto por aplicación de las reglas de localización de los hechos imponible, salvo que pretendan ejercitar el derecho a la deducción.

b) Establecer que el plazo de presentación de la autoliquidación correspondiente al mes de julio es el comprendido en los primeros veinte días naturales del mes de agosto, eliminándose, de esta forma, el plazo del mes de agosto y los primeros veinte días naturales de septiembre.

c) Suprimir la excepción de presentación de autoliquidación mensual a los sujetos pasivos que en el desarrollo de sus actividades típicas y habituales, importen o comercialicen vehículos accionados a motor para circular por carreteras.

d) Perfeccionar la regulación de la excepción a la presentación de una sola autoliquidación por período de liquidación en el caso de sujetos pasivos que hayan sido declarados en concurso.

e) Prever la posibilidad de la autorización de presentación conjunta, en un solo documento, de las autoliquidaciones correspondientes a diversos empresarios o profesionales.

f) Desarrollar la regulación de la colaboración social en la presentación de las autoliquidaciones por el Impuesto con otras Administraciones Públicas, con entidades, instituciones y organismos representativos de sectores e intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales.

Respecto a las declaraciones censales, y con independencia de su adaptación al nuevo régimen especial del criterio de caja, en el artículo 136, regulador de la declaración censal de cese, se establece la singularidad de presentar declaración censal de modificación y no la de cese cuando un empresario o profesional que estuviere desarrollando operaciones sujetas y no exentas, cese en la realización de estas operaciones y comience a efectuar operaciones no sujetas por aplicación de las reglas de localización de los hechos imponible.

En el ámbito de la declaración informativa de las operaciones económicas con terceras personas, aparte de las modificaciones introducidas como consecuencia del

nuevo régimen especial del criterio de caja, varias son las modificaciones efectuadas en los artículos 141, 142 y 143, a saber:

Las entidades a las que sea de aplicación la Ley 49/1960, de 21 de julio, de propiedad horizontal, y entidades o establecimientos de carácter social a efectos del Impuesto General Indirecto Canario, incluirán en la declaración las adquisiciones de bienes o servicios que realicen al margen de su actividad empresarial o profesional, incluso aunque no realicen actividades de esta naturaleza.

Se mejora técnicamente la obligación de presentar esta declaración por parte de sujetos pasivos acogidos a los regímenes especiales simplificados y de la agricultura y ganadería.

Se establecen excepciones a la obligación de suministro de las operaciones desglosadas trimestralmente.

Se definen un conjunto de operaciones excluidas de la obligación de declarar por parte de las entidades a las que sea de aplicación la Ley 49/1960, de 21 de julio, de propiedad horizontal, y entidades o establecimientos de carácter a efectos del Impuesto General Indirecto Canario.

Las entidades integradas en las distintas Administraciones Públicas territoriales o en la Administración Institucional radicadas en Canarias deben declarar las subvenciones, ayudas o auxilios cualquiera que sea su importe y no, como hasta ahora, cuando hubiese superado en su conjunto para cada empresario o profesional la cifra de 3.005,06 euros.

Se establece la obligación de hacer constar de forma separada, además de las operaciones a las que sean de aplicación el régimen especial del criterio de caja, las operaciones en las que se invierte la condición de sujeto pasivo y las operaciones que hayan resultado exentas del Impuesto General Indirecto Canario por referirse a bienes vinculados o destinados a vincularse al régimen de depósito distinto de los aduaneros.

Se suprime en la declaración de operaciones con terceras personas correspondiente a la Comunidad Autónoma de Canarias las operaciones con cargo a su Presupuesto de gasto por los procedimientos de pago a justificar y anticipos de caja fija.

Se establece que únicamente los sujetos pasivos inscritos en el Registro de devolución mensual del Impuesto General Indirecto Canario están obligados a



formular la declaración informativa, regulada en el artículo 146 RGT, sobre operaciones incluidas en los libros registro.

La Disposición Adicional Única, en desarrollo de los servicios de la sociedad de la información y con el fin de facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los ciudadanos (art. 26 de la Ley 9/2006, de 11 de diciembre) regula la autorización al Consejero competente en materia tributaria para establecer como medio de pago la domiciliación bancaria. Igualmente, se autoriza al citado Consejero para establecer los plazos de presentación de las autoliquidaciones de los tributos que puedan abonarse mediante la domiciliación bancaria.

La Disposición Transitoria Única establece para los sujetos pasivos que pretendan optar al régimen especial del criterio de caja la obligación de comunicar dicha opción a la Administración Tributaria.

Por último, la Disposición Final Única regula la entrada en vigor precisando que diversos preceptos entran en vigor el día 1 de enero de 2014.

4. Ninguna de estas modificaciones y desarrollos reglamentarios contradicen el parámetro legal al que están subordinadas y se circunscriben al ámbito que la normativa del REF remite a la potestad reglamentaria del Gobierno de Canarias, así como a la normativa reglamentaria de aplicación como consecuencia de las Directrices europeas sobre imposición indirecta, por lo que no se puede formular ningún reparo de legalidad al proyecto reglamentario, sin perjuicio de las observaciones señaladas en el presente Dictamen sobre el criterio de caja.

## C O N C L U S I Ó N

El Proyecto de Decreto por el que se modifica el Decreto 268/2011, de 4 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento de gestión de los tributos derivados del Régimen Económico Fiscal de Canarias sometido a Dictamen es conforme a Derecho.