

# NOVEDADES LEGISLATIVAS

**MIGUEL ÁNGEL NAVARRO PIÑERO**

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

## **SUMARIO**

- I. Introducción.
- II. Impuesto General Indirecto Canario.
  - A) Modificaciones operadas en la Ley 12/2006, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2007
  - B) Modificaciones operadas en la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal
  - C) Modificaciones operadas en la Ley 42/2006, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2007
- III. Ejercicio de competencias normativas en relación a los tributos cedidos.
  - A) Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
  - B) Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
  - C) Impuesto sobre el Patrimonio
  - D) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

## I. INTRODUCCIÓN

Señalábamos en el anterior comentario de Novedades Legislativas que *“La desaparición de la denominada Ley de Acompañamiento ha supuesto con carácter general una disminución sustancial de las modificaciones legales en materia tributaria, circunscribiéndose las novedades fiscales a final del año a lo contenido en las leyes de presupuestos estatal y autonómico, con la limitación de todos conocidos en cuanto a la utilización de estas leyes para las modificaciones tributarias.”* Pues bien, nos hallamos en la misma situación fáctica: inexistencia de Ley de Acompañamiento, pero bajo una catarata de modificaciones que afectan a los tributos cuya aplicación corresponde a la Comunidad Autónoma de Canarias y al ejercicio de las competencias normativas que atribuye a las Comunidades Autónomas la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común y las Ciudades con Estatuto de Autonomía.

No obstante, no van a ser objeto de comentario en este apartado las modificaciones que de los incentivos del Régimen Económico y Fiscal de Canarias contiene el Real Decreto-ley 12/2006, de 29 de diciembre, por el que se modifica la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, y del Real Decreto-ley 2/2000, de 23 de junio, puesto que es objeto de un análisis exhaustivo en otros artículos del presente número.

Las normas que contienen las modificaciones legales objeto de este comentario son: la Ley 12/2006, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2007; la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal y la Ley 42/2006, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2007.

## II. IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO

### A) MODIFICACIONES OPERADAS EN LA LEY 12/2006, DE 28 DE DICIEMBRE, DE PRESUPUESTOS GENERALES DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CANARIAS PARA 2007

La Disposición transitoria segunda contiene una modificación en el ámbito de la regulación del tipo impositivo del IGIC que no supone ninguna novedad, ya que amplía exclusivamente para el año 2007 la tributación reducida aplicable a los denominados vehículos híbridos eléctricos, que son definidos en la propia disposición transitoria del modo siguiente:

*“Se entenderá por vehículo híbrido eléctrico el que combine como fuente de energía un motor de combustión interna de alta eficiencia y un motor eléctrico, llegando, en determinadas ocasiones, a funcionar sólo con el motor eléctrico, que utiliza como fuente de alimentación volantes de inercia, ultracondensadores o baterías eléctricas.”*

Desde el año 2005 anualmente la ley de presupuestos de la Comunidad Autónoma de Canarias establece la aplicación de este tipo impositivo reducido siempre exclusivamente para el año en que se aprueba, por lo que si bien lo que en principio nació como una medida transitoria se está convirtiendo de hecho en una medida permanente.

Curiosamente esta medida, que siempre, y es necesario aclararlo, se establece vía enmienda parlamentaria, presenta deficiencias técnicas apreciables. De este modo la redacción inicial vigente para el año 2006 estableció la aplicación del tipo impositivo reducido exclusivamente a la importación de vehículos híbridos, olvidándose de la neutralidad del impuesto que exige el mismo trato impositivo a las entregas y a las importaciones de bienes de igual naturaleza; no obstante una corrección de errores rectificó dicho error estableciendo la aplicación del tipo reducido también a las entregas interiores. En el presente año, se sigue en la misma senda de deficiencias técnicas puesto que se establece la aplicación del tipo reducido a las *"entregas, adquisiciones e importaciones de vehículos híbridos"*, no teniendo en cuenta que los hechos imponible en el IGIC son las entregas de bienes, las prestaciones de servicios y las importaciones de bienes y en ningún caso las adquisiciones.

Con independencia de todo ello, sigo entendiendo que la modificación en relación a la tributación de los vehículos híbridos operada por la Comunidad Autónoma de Canarias invade competencia estatal y supone una vul-

neración de una norma integrante del bloque de constitucionalidad, lo que implica la inconstitucionalidad de dichas normas, tal y como ya me expresé en el número 15 de esta revista Hacienda Canaria<sup>1</sup> respecto a igual modificación efectuada por la Ley 9/2005, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2006.

## **B) MODIFICACIONES OPERADAS EN LA LEY 36/2006, DE 29 DE NOVIEMBRE, DE MEDIDAS PARA LA PREVENCIÓN DEL FRAUDE FISCAL**

Esta Ley que entró en vigor el día 1 de diciembre de 2006 contiene en su disposición final primera, diversas modificaciones relativas a la regulación del IGIC en relación a las exenciones en operaciones interiores, responsabilidad subsidiaria, la regla especial de determinación de la base imponible en el supuesto de vinculación entre las partes y, por último, se crea un nuevo régimen especial: el del grupo de entidades.

Analizaremos a continuación una por una tales novedades legislativas.

### **Exenciones en operaciones interiores**

Dos son las novedades relativas a este apartado. En primer lugar, se modifica el supuesto de exención previsto en el artículo 10.1.1º de la Ley 20/1991, relativa al servicio postal, que supone una restricción al ámbito objetivo de aplicación de dicha exención. Del

<sup>1</sup> Véase M.A. Navarro Piñero, "Novedades Legislativas", en *Hacienda Canaria*, nº 15 (febrero 2006), pág. 192.

contenido de dicho precepto se desprenden dos requisitos objetivos necesarios para la efectividad de la exención; en primer lugar que se trate de prestaciones de servicios, y las entregas de bienes accesorias a ellas, incluidas en el servicio postal universal y, en segundo lugar, que se trate de servicios reservados al operador del servicio postal universal. Con anterioridad todas las operaciones citadas efectuadas por los servicios públicos postales se encontraban exentas. Con la nueva redacción se evita la situación de competencia imperfecta que existía entre la entidad Correos y Telégrafos y el resto de empresarios que desarrollaban las mismas operaciones del servicio postal universal no reservadas al operador citado.

La disposición adicional primera de la Ley 24/1998, de 13 de julio, de Regulación del Servicio Postal Universal y de Liberalización de los Servicios Postales, atribuye la obligación de prestar el servicio postal universal a la Entidad pública empresarial Correos y Telégrafos.

El artículo 15 de la Ley 24/1998, regula el concepto y ámbito del servicio postal universal en los siguientes términos:

*"1. Se entiende por servicio universal el conjunto de servicios postales de calidad determinada en la Ley y sus Reglamentos de desarrollo, prestados de forma permanente en todo el territorio nacional y a precio asequible para todos los usuarios.*

*2. Se incluyen en el ámbito del servicio postal universal los siguientes servicios, cuya prestación deberá garantizarse en la forma que se determina reglamentariamente:*

*A) Servicio de giro.*

*B) La prestación ordinaria de servicios postales nacionales y transfronterizos para envíos postales que incorporen una dirección indicada por el remitente sobre el propio objeto o sobre su embalaje, pudiendo tratarse de:*

*a) Cartas y tarjetas postales que contengan comunicaciones escritas en cualquier tipo de soporte, de hasta 2 kg de peso.*

*b) Paquetes postales, con o sin valor comercial, de hasta 10 kg de peso.*

*3. Los envíos nacionales y transfronterizos de publicidad directa, de libros, de catálogos, de publicaciones periódicas y los restantes cuya circulación no esté prohibida, serán admitidos para su remisión en régimen de servicio postal universal, siempre que ésta se lleve a cabo con arreglo a alguna de las modalidades previstas en el apartado anterior.*

*Se entiende por envío de publicidad directa, a efectos de esta Ley, aquel en el que concurren las siguientes circunstancias:*

*a) Que esté formado por cualquier comunicación que consista únicamente en anuncios, estudios de mercado o publicidad,*

*b) Que contenga un mensaje similar, aunque el nombre, la dirección y el número de identificación que se asigne a sus destinatarios sean distintos en cada caso.*

*c) Que se remita a un número significativo de destinatarios.*

*d) Que se dirija a las señas indicadas por el remitente en el objeto mismo o en su envoltura.*

*e) Que su distribución se efectúe en sobre abierto, para facilitar la inspección postal.*

*Los recibos, las facturas, los estados financieros y otros mensajes no idénticos no tendrán la consideración de publicidad direc-*

ta. Tampoco tendrán este carácter las comunicaciones que acompañen la publicidad directa con otros objetos, dentro de la misma envoltura.

4. El servicio postal universal incluirá, igualmente, la prestación de los servicios accesorios de certificado y de valor declarado. Los servicios de certificado y de valor declarado permiten, en los envíos postales a que se refiere el apartado 2 del presente artículo otorgar una mayor protección al usuario frente a los riesgos de deterioro, robo o pérdida, mediante el pago al operador de una cantidad predeterminada a tanto alzado, en el primer caso, o de una cantidad proporcional al valor que unilateralmente les atribuya el remitente, en el segundo.

5. Cada servicio integrado en el servicio postal universal, incluirá, por lo menos, las siguientes prestaciones:

a) La recogida, admisión, clasificación, tratamientos, curso, transporte, distribución y entrega de cartas y tarjetas postales de hasta 2 kg de peso.

b) La recogida, admisión, clasificación, tratamiento, curso, transporte, distribución y entrega de los paquetes postales cuyo peso no exceda de 10 Kg.

c) Los servicios de envío certificado y los envíos con valor declarado, accesorios de los establecidos en las letras a) y b) de este apartado.

6. El Gobierno, mediante Real Decreto, podrá modificar, previo informe del Consejo Asesor Postal, la delimitación del servicio postal universal, en función de la evolución tecnológica, de la demanda de servicios en el mercado, de las necesidades de los usuarios o por consideraciones de política social, de acuerdo

con los límites fijados en la normativa comunitaria que sea de aplicación.”

El artículo 18 de la Ley 24/1998, conforme con la modificación efectuada a través del artículo 106.Ocho de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, regula los servicios reservados al operador al que se encomienda la prestación del servicio postal universal, del modo siguiente:

“1. Quedarán reservados, con carácter exclusivo, al operador al que se encomienda la prestación del servicio postal universal, al amparo del artículo 128.2 de la Constitución y en los términos establecidos en el capítulo siguiente, los siguientes servicios incluidos en el ámbito de aquél:

A) El servicio de giro.

B) La recogida, la admisión, la clasificación, la entrega, el tratamiento, el curso, el transporte y la distribución de los envíos interurbanos, certificados o no, de las cartas y de las tarjetas postales, siempre que su peso sea igual o inferior a 100 gramos. A partir del 1 de enero de 2006, el límite de peso se fija en 50 gramos.

Para que cualquier otro operador pueda realizar este tipo de actividades, respecto a los envíos interurbanos, el precio que habrá de percibir de los usuarios deberá ser, al menos, tres veces superior al correspondiente a los envíos ordinarios de la primera escala de peso de la categoría normalizada más rápida, fijado para el operador encargado de la prestación del servicio postal universal. A partir del 1 de enero de 2006, el precio será, al menos, dos veces y media superior.

*Los envíos nacionales o transfronterizos de publicidad directa, de libros, de catálogos y de publicaciones periódicas, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 15.3, no formarán parte de los servicios reservados.*

*El intercambio de documentos no podrá reservarse.*

*C) El servicio postal transfronterizo de entrada y de salida de cartas y tarjetas postales, en los mismos términos de precio, peso y fecha establecidos en el apartado B). Se entiende por servicio postal transfronterizo, a los efectos de esta Ley, el procedente de otros Estados o el destinado a éstos.*

*D) La recepción, como servicio postal, de las solicitudes, de los escritos y de las comunicaciones que los ciudadanos dirijan a los órganos de las Administraciones Públicas, conforme al artículo 38.4. c) de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.*

*2. La relación de servicios reservados, determinada en el apartado anterior, podrá ser revisada por el Gobierno, mediante Real Decreto, en el marco de las previsiones contenidas en las normas comunitarias."*

Resulta interesante en este punto citar la doctrina administrativa vinculante que en relación a esta exención efectuó la Dirección General de Tributos del Gobierno de Canarias en consulta de fecha de 29 de noviembre de 2006:

*"El servicio postal a que se refiere el artículo 2.1.a) de la Ley 24/1998, de Regulación del Servicio Postal Universal y de Liberalización de los Servicios Postales, debe calificarse a efectos del IGIC de servicio de trans-*

*porte; entendiéndose que el servicio será urbano cuando el término municipal de admisión del envío coincide con el término municipal de destino, caso contrario será interurbano. Por todo ello, tributarán del modo siguiente las citadas prestaciones efectuadas por el operador obligado a prestar el servicio postal universal:*

*- Está sujeta pero exenta la recogida, la admisión, la clasificación, la entrega, el tratamiento, el curso, el transporte y distribución de los envíos interurbanos, certificados o no, de las cartas y de las tarjetas postales, siempre que su peso sea igual o inferior a 50 gramos, con independencia de su destino.*

*- Por la parte de trayecto que transcurra en el ámbito de aplicación del IGIC, la recogida, la admisión, la clasificación, la entrega, el tratamiento, el curso, el transporte y distribución de los envíos postales con destino a la Península, Islas Baleares, Ceuta, Melilla, resto de la Unión Europea y terceros países, con independencia de su peso. Estos servicios quedarán exentos por estar directamente relacionados con exportaciones. En el caso de envíos de paquetes postales o paquetes postal exprés será necesario justificar la exportación en la forma expuesta en el apartado Tercero de esta contestación.*

*- Por la parte de trayecto que transcurra en el ámbito de aplicación del IGIC, la recogida, la admisión, la clasificación, la entrega, el tratamiento, el curso, el transporte y distribución de los envíos postales con destino a Canarias, cuya contraprestación esté incluida en la base imponible de la*

*importación, con independencia de su peso, estará sujeto y exento del impuesto.*

*- Está sujeta al tipo cero la recogida, la admisión, la clasificación, la entrega, el tratamiento, el curso, el transporte y distribución de los envíos interurbanos, certificados o no, de las cartas y de las tarjetas postales de una isla con destino a otra isla del archipiélago canario, siempre que su peso sea superior a 50 gramos.*

*- Está sujeta al tipo cero la recogida, la admisión, la clasificación, la entrega, el tratamiento, el curso, el transporte y distribución de los envíos postales de una isla con destino a otra isla del archipiélago canario, salvo que se traten de las cartas y de las tarjetas postales, certificados o no, y siempre que su peso sea igual o inferior a 50 gramos, que se encontrarán exentas.*

*- Está sujeta al tipo impositivo reducido del 2 por 100, la recogida, la admisión, la clasificación, la entrega, el tratamiento, el curso, el transporte y distribución de los envíos interurbanos, certificados o no, de las cartas y de las tarjetas postales dentro de una misma isla, siempre que su peso sea superior a 50 gramos.*

*- Está sujeta al tipo impositivo reducido del 2 por 100 la recogida, la admisión, la clasificación, la entrega, el tratamiento, el curso, el transporte y distribución de los envíos postales dentro de una misma isla, salvo que se traten de las cartas y de las tarjetas postales, certificados o no, y siempre que su peso sea igual o inferior a 50 gramos, que se encontrarán exentas.*

*- Esta sujeta al tipo impositivo reducido del 2 por 100 la recogida, la admisión, la clasificación, la entrega, el tratamiento, el curso, el transporte y distribución de los envíos postales urbanos, con independencia de su peso."*

La segunda novedad afecta a la exención técnica prevista en el artículo 10.1.24º de la Ley 20/1991. En este precepto se establece la exención de las entregas de aquellos bienes que se han utilizado en operaciones que no han dado derecho a la deducción total o parcial del IGIC soportado en su adquisición o importación. En este punto hay que aclarar que aunque este precepto mencione el IGIC soportado en la afectación del bien que es objeto de entrega, esta alusión a la afectación no resulta técnicamente correcta puesto que el autoconsumo se encuentra no sujeto al IGIC.

Dos son las modificaciones en el artículo 10.1.24º de la Ley 20/1991:

- En primer lugar, se alcanza una mayor neutralidad en el funcionamiento del IGIC puesto que con la anterior redacción se producía la siguiente situación: Supongamos un sujeto pasivo del IGIC que desarrolla una actividad comercial por la que tiene la consideración de comerciante minorista y entrega el local donde venía desarrollando dicha actividad. El local siempre ha estado afecto a la actividad de comercio, siempre el sujeto pasivo ha tenido la consideración a efectos del IGIC de comerciante minorista y se trata de la segunda transmisión del local, es decir una situación habitual. En la operación de entrega citada concurrirían dos exenciones interiores distintas al ser encuadrable la misma en el precep-

to que nos ocupa (10.1.24º) y en la exención aplicable a las segundas y ulteriores entregas de edificaciones (10.1.22º). Consecuencia de ello es que si el adquirente es un sujeto pasivo del IGIC con posibilidad de deducir la totalidad del impuesto soportado, no habría posibilidad de renunciar a la exención, puesto que, conforme a lo dispuesto en el artículo 10.4 de la Ley 20/1991, la exención prevista en el artículo 10.1.24º no es renunciante, lo que implicaría que, en todo caso, la transmisión de la edificación tributaría por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por el juego del deslinde entre el IGIC y este tributo previsto en el artículo 4.4.a) de la Ley 20/1991.

Para evitar situaciones como ésta, se establece que la exención prevista en el artículo 10.1.24º no será operativa cuando resulte aplicable alguna de las exenciones inmobiliarias establecidas en los apartados 20º, 21º y 22º del artículo 10.1 de la Ley 20/1991.

Tampoco resultaría aplicable la exención prevista en el artículo 10.1.24º cuando se trate de la entrega de bienes de inversión durante su proceso de regularización.

Hay que tener en cuenta que la entrega de un bien de inversión durante su proceso de regularización tiene las siguientes consecuencias conforme a lo dispuesto en el artículo 42 de la Ley 20/1991:

a) La regularización debe efectuarse una sola vez por el período de tiempo de regularización que quede por transcurrir.

b) Si la entrega del bien de inversión se encuentra sujeta y no exenta se presume que dicho bien se ha utilizado exclusivamente durante todo el período de regularización que quede por transcurrir en operaciones que dan derecho a la deducción, por lo que el porcentaje de deducción que debe compararse con el porcentaje definitivo de deducción de la cuota soportada en la adquisición o importación del bien de inversión será del 100 por cien. Esta misma situación se producirá si la entrega del bien de inversión se encuentra exenta pero esta exención se cataloga de plena, por ejemplo que se trate de una exportación.

c) Si la entrega del bien de inversión se encuentra sujeta y exenta o no sujeta, y se trata de una exención o no sujeción limitada, se presume que dicho bien se ha utilizado exclusivamente durante todo el período de regularización que quede por transcurrir en operaciones que no dan derecho a la deducción, por lo que el porcentaje de deducción que debe compararse con el porcentaje definitivo de deducción de la cuota soportada en la adquisición o importación del bien de inversión será cero.

Esta modificación que se produce en la regulación del artículo 10.1.24º de la Ley 20/1991 supone un claro beneficio para el sujeto pasivo, pues tratándose de la entrega de un bien de inversión mueble no se aplicará la exención por lo que el porcentaje de deducción a comparar con el porcentaje de deducción aplicado a la cuota soportada en la adquisición o importación del bien de inversión sería por lo general del 100 por cien. El ejemplo más claro es la adquisición por parte de un sujeto pasivo de un bien de inversión mueble que

siempre ha estado afectado a la actividad comercial por la que el sujeto pasivo siempre ha tenido la consideración de comerciante minorista. Dicha cuota soportada nunca ha podido deducirse, ni parcialmente, durante su proceso de regularización, sin embargo su entrega estará con carácter general sujeta y no exenta como consecuencia de la modificación efectuada por lo que podrá, dado que ha generado IGIC con su entrega, deducirse parte del IGIC soportado en el proceso de regularización como consecuencia de su transmisión. El problema que surge con esta modificación es cómo se ejecuta tal regularización si un comerciante minorista que exclusivamente efectúa operaciones exentas limitadas no tiene la obligación de presentar autoliquidaciones periódicas, y las autoliquidaciones ocasionales no están preparadas para desarrollar esta labor; en este caso excepcionalmente el sujeto pasivo debe tener derecho a presentar la autoliquidación correspondiente al último período de liquidación del año con resultado de a devolver o a compensar en períodos posteriores, aunque en este último caso únicamente podría ejecutar esta compensación si algún año resulta ser comerciante no minorista.

En el caso de que se trate de un bien de inversión de carácter inmobiliario, el citado efecto beneficioso podría atenuarse si resultarán de aplicación otras exenciones como las establecidas en los apartados 20º, 21º y 22º del número 1 del artículo 10 de la Ley 20/1991, con la salvedad de que ahora cabría la renuncia a las mismas al no resultar aplicable la exención regulada en el artículo 10.1.24º analizado. Aquí también tendríamos el mismo problema cuando el sujeto pasivo no

tiene obligación de presentar autoliquidaciones periódicas, pues si bien el IGIC devengado como consecuencia de la entrega sujeta y no exenta, derivado de la renuncia, se puede declarar en la autoliquidación ocasional, esta autoliquidación no está preparada para el ejercicio de la regularización que casi con seguridad implica un crédito a favor del sujeto pasivo. No obstante, y tal y como se ha explicado en el párrafo anterior cabría la presentación excepcional de la autoliquidación correspondiente al último período de liquidación del año.

- La segunda modificación que se produce en el artículo 10.1.24º es la incorporación al texto legal de una previsión reglamentaria que ya contenía el artículo 11.1.24º del Real Decreto 2538/1994. En efecto, se establece que se considerará que no se ha atribuido el derecho a la deducción parcial del impuesto soportado cuando el sujeto pasivo ha utilizado los bienes exclusivamente en operaciones que no dan derecho a la deducción aunque fuese de aplicación la regla de la prorrata. El ejemplo clásico es el de un empresario que tiene como objeto social el arrendamiento de locales y de viviendas y, por tanto, aplica la regla de la prorrata general. Si transmite una vivienda será de aplicación lo dispuesto en el artículo 10.1.24º de la Ley 20/1991, dado que si bien el sujeto pasivo ha podido deducirse parcialmente el IGIC soportado en su adquisición ya que aplica la regla de la prorrata general, ha utilizado el bien inmueble exclusivamente en operaciones que no dan derecho a deducir: alquiler de viviendas (artículo 10.1.23º de la Ley 20/1991). Sin embargo, esta "legalización" queda un tanto desdibujada cuando se trata de bienes inmuebles y para

comprobarlo vayamos al ejemplo expuesto. La transmisión de dicha vivienda no sólo estará exenta por aplicación del artículo 10.1.24º por las razones expuestas, sino también por aplicación de lo establecido en el artículo 10.1.22º, es decir, como consecuencia de tratarse de una segunda transmisión de una edificación; en esta situación se activará, precisamente, una de las novedades legislativas y es que, en ningún caso, sería aplicable la exención prevista en el artículo 10.1.24º cuando concurre con la exención recogida en el artículo 10.1.22º.

En supuestos muy excepcionales, y tratándose de bienes inmuebles, podría ser aplicable esta previsión reglamentaria que la Ley 36/2006 ha "*legalizado*", por lo que sería más bien aplicable a la entrega de bienes muebles que se han utilizado exclusivamente en operaciones que no dan derecho a la deducción pero por aplicación de la regla de la prorrata general el sujeto pasivo ha podido deducir parcialmente el IGIC soportado en su adquisición o importación. En definitiva, será difícil encontrar en el supuesto de bienes inmueble un caso donde resulte efectiva la aplicación de esta incorporación al texto legal de una previsión reglamentaria.

Esta "*legalización*" de una previsión reglamentaria no es operativa cuando el sujeto pasivo aplique la regla de la prorrata especial, ya que cuando se trate de bienes que se utilicen en común en operaciones que dan derecho a deducir y en operaciones que no dan derecho a deducir, y por tanto se aplica la regla de la prorrata general para determinar la cuota deducible, no resulta aplicable dicha previsión porque no se cumple una de sus pre-

misas: utilización exclusiva en operaciones que no dan derecho a la deducción.

Por último, llama la atención, aunque no tiene ninguna aplicación práctica, que tratándose de un supuesto de exención que exclusivamente se aplica sobre entregas de bienes, el párrafo que se legaliza habla no sólo de entrega de bienes sino también de prestaciones de servicios que se utilizan exclusivamente en operaciones que no dan derecho a deducir.

### **Responsabilidad subsidiaria**

Se añade un nuevo supuesto de responsabilidad subsidiaria aplicable a las operaciones interiores, que es un intento de erradicar los denominados "fraudes carrusel". De este modo se declaran responsables subsidiarios a los empresarios o profesionales destinatarios de las operaciones que debieran razonablemente presumir que el impuesto repercutido o que hubiera debido repercutirse por el empresario o profesional que efectúa tales operaciones o por cualquiera de los que hubieran efectuado la adquisición de los bienes de que se trata no ha sido ni va a ser objeto de declaración e ingreso. Por tanto, el ámbito objetivo de la responsabilidad subsidiaria no se limita a la última operación sino también a las precedentes en las que se den las circunstancias de que el IGIC devengado no haya sido ni vaya a ser objeto de declaración e ingreso.

La regulación del nuevo supuesto de responsabilidad subsidiaria establece que se considerará que los destinatarios debieran razonablemente presumir que el Impuesto repercutido o que debiera repercutirse no ha

sido ni va a ser objeto de declaración e ingreso, cuando hayan satisfecho un precio notablemente anómalo, entendiéndose por esto último desde una doble perspectiva:

- Que el precio sea sensiblemente inferior al precio de adquisición de bienes idénticos.

- Que el precio sea sensiblemente inferior al precio de adquisición por parte de quien ha efectuado la entrega.

Estas presunciones no serán válidas cuando el precio inferior esté fundamentado en factores distintos al intento de defraudación del IGIC, como por ejemplo la concesión de descuentos. Obviamente tales descuentos deben estar debidamente justificados.

Es requisito necesario para iniciar el procedimiento de declaración de responsabilidad subsidiaria que la Administración tributaria acredite la existencia de un IGIC repercutido o que debiera repercutirse que no ha sido objeto de declaración e ingreso.

### **Base imponible**

Se modifica la regla especial de base imponible derivada de la existencia de vinculación entre las partes, siendo aplicable esta regla cuando se den las siguientes circunstancias:

#### a) Vinculación entre las partes

Se modifican los supuestos en que se entiende que existe vinculación, de esta forma no sólo debe acudir a las normas de vincu-

lación del Impuesto sobre Sociedades cuando se trate de un sujeto pasivo de este tributo, sino que cuando se trate de sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de No Residentes habrá de acudir a las normas de estos dos tributos respectivamente. Por otro lado, se añaden dos nuevos supuestos de existencia de vinculación, de este modo se considera que existe vinculación entre las entidades sin fines lucrativos y sus fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno y los cónyuges o parientes hasta tercer grado inclusive de cualquiera de ellos, y, por otro lado, en las operaciones entre un empresario o profesional y cualquiera de sus socios, asociados, miembros o partícipes.

Se mantienen como supuestos de vinculación en las operaciones entre el sujeto pasivo y las personas ligadas a él por relaciones de carácter laboral o administrativa, y en las operaciones entre el sujeto pasivo persona física y su cónyuge o sus parientes consanguíneos hasta el tercer grado inclusive.

b) Que la contraprestación pactada sea inferior al valor normal de mercado en los siguientes supuestos

- Que el adquirente del bien o servicio no tenga derecho a la deducción total del IGIC soportado por esta operación.

Es lógico aplicar la regla especial en este supuesto, ya que se intenta evitar un mayor coste que supone el IGIC no deducible, y además un menor ingreso en las arcas de la

Hacienda Pública precisamente por esta imposibilidad de deducción total.

La única crítica que a mi juicio puede efectuarse a esta regla es que únicamente se aplique cuando el sujeto pasivo no tenga derecho a la deducción total, pensemos en un sujeto pasivo que tiene menos de un 10 por cien de porcentaje de deducción ¿por qué no podría aplicarse esta regla especial cuando puede perfectamente utilizar este método para disminuir sus costes y simultáneamente que el empresario o profesional vinculado que entrega el bien o presta el servicio ingrese menos a la Administración Tributaria Canaria?.

- Que el empresario o profesional que entrega el bien o preste el servicio aplique la regla de la prorrata y se trate de una operación que no da derecho a la deducción.

Resulta, a mi juicio, sorprendente que este supuesto esté incluido en la regulación de la base imponible. La idea es clara: evitar que el importe a consignar en el denominador de la fracción de la prorrata sea menor al que verdaderamente corresponde y con ello evitar que el porcentaje de deducción se incremente de manera fraudulenta. Sin embargo, se parte de una premisa que entiendo que es equivocada ya que si una operación no da derecho a deducir es por que se trata de una operación sujeta y exenta o no sujeta y se califique la exención o no sujeción como limitada, y en estos casos no puede hablarse de base imponible sencillamente porque no existe.

Por ello, entiendo que existe una deficiente situación de esta regla de ajuste. En vez

de estar incluida en la regulación de la base imponible debería estar incluida en el artículo 37.4 de la Ley 20/1991, ya que no es una regla especial de determinación de base imponible sino una regla especial de valoración de las operaciones a consignar en el denominador de la prorrata. También es verdad que este último precepto hace referencia al artículo 23 de la misma ley.

Podría caber otra interpretación favorable a la inclusión de este supuesto en la regulación de la base imponible, y es que conforme al artículo 50.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la base imponible es la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de medición o valoración del hecho imponible, por lo que podría entenderse que en una operación exenta existe base imponible en todo caso, aunque no nazca la obligación tributaria principal.

c) Que la contraprestación pactada sea superior al valor normal de mercado cuando el empresario o profesional que entrega el bien o preste el servicio aplique la regla de la prorrata y se trate de una operación que da derecho a la deducción

El efecto que se pretende es el mismo al manifestado anteriormente pero por otra vía: incrementar fraudulentaemente el numerador de la fracción de la prorrata para aumentar el porcentaje de deducción.

Debe añadirse aquí que esta regla especial de determinación de la base imponible debe aplicarse incluso cuando no exista contraprestación, dado que en este caso se darían las condiciones establecidas en el artículo

9.8º de la Ley 20/1991: vinculación entre las partes e inexistencia de contraprestación lo que equivaldría a que la operación pase de estar no sujeta a estar sujeta. Esta es la razón de la mención del precepto citado en el primer párrafo de este número 3 del artículo 23 de la Ley 20/1991 que estamos analizando.

Por último, se define que se entiende por valor normal de mercado en los siguientes términos: *“aquél que, para adquirir los bienes o servicios en cuestión en ese mismo momento, un destinatario, en la misma fase de comercialización en la que se efectúa la entrega del bienes o prestación de servicios, debería pagar en el territorio de aplicación del Impuesto en condiciones de libre competencia a un proveedor independiente”*.

En el supuesto de inexistencia de operaciones comparables se entenderá por valor de mercado lo siguiente:

- Tratándose entregas de bienes, un importe igual o superior al precio de adquisición. Si no existe precio de compra, un precio igual o superior a su precio de coste determinado en el momento de la entrega.

- Tratándose de prestaciones de servicios, la totalidad de los costes que supongan para el empresario o profesional su prestación.

Se precisa que será de aplicación, en cuanto proceda, lo dispuesto en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Por cierto que en la regulación de esta regla especial de base imponible se utilizan las expresiones “contraprestación pactada sea inferior al valor normal de mercado” y “contraprestación pactada sea inferior a la que correspondería en condiciones de libre competencia”, pero únicamente se define valor de mercado. Entiendo que en ambos casos se refiere al mismo concepto, ya que una de las condiciones para determinar el valor de mercado es que la operación se de en condiciones de libre competencia. Estamos a mi juicio ante expresiones sinónimas.

### **Regímenes especiales**

Se crea un nuevo régimen especial, del grupo de entidades, que conforme a lo dispuesto en la disposición adicional octava de la Ley 36/2006, será aplicable en relación con las operaciones sujetas al IGIC que se devenguen a partir del día 1 de enero de 2008. Debe tenerse en cuenta este matiz que resulta muy llamativo, dado que en ningún caso las entidades acogidas a este régimen especial podrán arrastrar créditos a su favor originados por operaciones devengadas con anterioridad al día 1 de enero de 2008 o deducir dentro de dicho régimen especial cuotas devengadas con anterioridad a dicha fecha, aunque se soporten con posterioridad al día 1 de enero de 2008.

#### **A) Requisito subjetivo**

Este régimen especial es aplicable a los grupos de entidades, con independencia de su tributación o no en el régimen de consolidación del Impuesto sobre Sociedades, entendiéndose por tal a los integrados por una enti-

dad dominante y una entidad o entidades dependientes, siempre que no formen parte de más de un grupo de entidades.

Se entenderá por entidad dominante aquella que tenga personalidad jurídica propia, que tenga domicilio fiscal en Canarias o que actúe en dicho territorio mediante establecimiento permanente, que tenga una participación, directa o indirecta, de al menos el 50 por 100 del capital social de las entidades dependientes, que esta participación se mantenga durante el año natural en que se aplique el régimen especial y que no sea dependiente de otra entidad establecida en Canarias y que pudiera tener la consideración de entidad dominante.

Se entenderá por entidad dependiente aquella o aquellas entidades distintas de la entidad dominante que tengan domicilio fiscal en Canarias (a distinción de la entidad dominante que puede actuar en Canarias mediante establecimiento permanente) y en la que la entidad dominante participe en su capital social, directa o indirectamente, en al menos un 50 por cien y dicha participación se mantenga durante el año natural en que resulte aplicable este régimen especial.

#### B) Opción al régimen especial

Se trata de un régimen especial de carácter optativo no sólo respecto al régimen especial en sí sino que cabe que entidades dependientes no opten por su integración en este régimen especial.

La opción requiere en todo caso acuerdos individuales por parte de los Consejos de

Administración u órganos equivalentes. La falta de adopción de este acuerdo en tiempo y forma impide la integración de la entidad en el régimen especial.

Dicho acuerdo debe necesariamente efectuarse antes del inicio del año natural en que se aplique este régimen especial, con dos matizaciones:

- En el supuesto de adquisición, directa o indirecta, de al menos el 50 por cien del capital social de entidades con domicilio fiscal en Canarias, éstas se podrán integrar en el grupo de entidades en el año natural siguiente al de la adquisición de la participación.

- En el supuesto de entidades de nueva creación, en el que se participe al menos de forma directa o indirecta en un 50 por cien, su integración podrá ser desde el momento de su constitución.

En ambos casos la opción exige acuerdo del Consejo de Administración u órgano equivalente.

De lo expuesto, se desprende que la aplicación de este régimen especial es siempre al inicio de un año natural, no cabe optar a aplicarlo, por ejemplo, a mitad de un año, salvo en el supuesto concreto de una entidad de nueva creación o en el supuesto hipotético de creación simultánea de la entidad dominante y las dependientes, que podrán integrarse desde el momento de su constitución con efecto desde dicho instante. Entiendo que tratándose de una entidad dominante sin domicilio fiscal en Canarias podrá considerarse su creación desde el instante en que se entienda

radicada en Canarias por disponer de un establecimiento permanente.

La opción tendrá una validez mínima de tres años, siempre y cuando se cumplan los requisitos de aplicación de este régimen especial, y se entenderá prorrogado, salvo renuncia.

#### C) Renuncia al régimen especial

Cabe hablar de renunciaciones individuales de cada una de las entidades acogidas al régimen especial y de renuncia general al régimen especial. Esta renuncia, individual o general, deberá efectuarse exclusivamente en el mes de diciembre anterior al año natural en que surte efecto dicha renuncia. La renuncia tendrá una validez mínima de tres años.

#### D) Exclusión del régimen especial

A distinción de la renuncia, la exclusión es aplicable individualmente a cada entidad integrante del grupo de entidades, aunque entiendo que cuando afecta a la entidad dominante supone no la exclusión de ésta sino la pérdida del régimen especial, debiendo la totalidad de las entidades integrantes del grupo tributar en el régimen general.

Las causas de la exclusión en la regulación de este régimen especial son dos muy concretas. Una aplicable a las entidades dependientes que pierdan tal condición, como por ejemplo que la participación en el capital social por parte de la entidad dominante sea inferior al 50 por 100 o que cambie su domicilio fiscal fuera de Canarias. La otra causa de exclusión es aplicable tanto a la entidad domi-

nante como a la entidad o entidades dependientes, es aplicable cuando cualquiera de las entidades integrantes del grupo se encontrase al término de cualquier período de liquidación en situación de concurso o en proceso de liquidación.

El efecto de la exclusión, a distinción de la renuncia, es inmediato dado que es aplicable en el mismo período de liquidación en que se dan las circunstancias de la exclusión.

No existe, a distinción del supuesto de renuncia, un período de validez mínimo, por lo que en el supuesto de que desaparezcan las condiciones de la exclusión se podrá optar al régimen especial del grupo de entidades.

Aunque el número Tres del artículo 58 sexies de la Ley 20/1991 (curiosamente este número Tres establece un supuesto de exclusión en un precepto que regula la causas determinantes de la pérdida del régimen especial del grupo de entidades) establece que la exclusión de una entidad "*se entenderá sin perjuicio de que se continúe aplicando el régimen especial al resto de entidades que cumpla los requisitos establecidos al efecto*", y retomando lo dicho en el primer párrafo de esta letra D), creo que no cabe continuar aplicando este régimen cuando la entidad excluida es la entidad dominante; y ello por un hecho muy sencillo: este régimen especial es aplicable a los grupos de entidades, integrados por una entidad dominante y una entidad o entidades dependientes, que hayan optado por el régimen especial, es decir que es posible que una entidad sea dependiente pero no haya optado por su integración en el grupo de entidades, pero no es posible la existencia de

un grupo de entidades a efectos de este régimen especial cuando la entidad dominante o no ha optado o ha renunciado o está excluido, es decir que a efectos del IGIC no está integrado en el grupo de entidades.

#### E) Pérdida del régimen especial

La regulación del régimen especial exclusivamente establece dos supuestos de pérdida de este régimen que implicaría que la totalidad de las entidades integrantes del grupo tengan que aplicar el régimen general:

- La concurrencia, respecto de cualquier entidad integrante del grupo, de cualquiera de las circunstancias que conforme a lo dispuesto en el artículo 53 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria suponga la aplicación del método de estimación indirecta de base imponible.

- El incumplimiento de la obligación de confeccionar y conservar del sistema de información analítica a que se refiere el artículo 58 octies.Cuatro.3º de la Ley 20/1991.

Entiendo que existen otros supuestos de no aplicación del régimen especial como son la renuncia o exclusión de la entidad dominante, la pérdida de condición de entidad dominante o la renuncia o exclusión de todas las entidades dependientes.

El efecto de la pérdida, al igual que en la exclusión, es inmediato puesto que es aplicable en el mismo período de liquidación en que se dan las circunstancias de la pérdida. Igualmente no existe, al igual que en el supuesto de la exclusión y a distinción del caso de renuncia, un período de validez mínimo,

por lo que en el supuesto de que desaparezcan las condiciones de la pérdida del régimen especial se podrá optar al mismo.

#### F) Contenido del régimen especial

La idea general que se desprende de este régimen especial es muy sencilla, se trata simplemente de agregar los resultados de las autoliquidaciones de los miembros del grupo de entidades en una sola autoliquidación, de tal manera que los resultados de a ingresar de la autoliquidación de algunos miembros se podrán compensar con los resultados negativos (a compensar o a devolver) de otros miembros. La presentación de la autoliquidación agregada es con independencia de la obligación de cada uno de los miembros del grupo de entidades de presentar su autoliquidación individualizada pero sin que exista obligación de ingreso, compensación o devolución.

Desde esta perspectiva el régimen especial del grupo de entidades se caracteriza por lo siguiente:

- El período de liquidación será igual para todos los miembros del grupo. El período de liquidación será determinado reglamentariamente por el Gobierno de Canarias. Ello supone que tanto la autoliquidación agregada como las individuales tendrán el mismo período de liquidación, con independencia de la consideración o no de las entidades integrantes del grupo de gran empresa a efectos del IGIC o que estas entidades desarrollen un volumen de operaciones en relación a determinadas actividades que permitan solicitar la devolución al final de cada período de liquidación.

- La presentación de la autoliquidación agregada se efectuará una vez presentadas las autoliquidaciones individuales. No obstante este requisito debe ser matizado, puesto que el artículo 58.octies.Cinco de la Ley 20/1991 contempla la posibilidad de presentación de una autoliquidación individual fuera de plazo, sin requerimiento previo, con presentación de la agregada en plazo, expresando que serán exigibles los recargos e intereses establecidos en el artículo 27 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, incluso en el supuesto de que el resultado estuviese incluido en la agregada presentada en plazo.

- No cabe respecto de la autoliquidación agregada la solicitud de devolución al final de cada período de liquidación que corresponde a determinados sujetos pasivos que realizan ciertas actividades o que efectúan un volumen determinado de operaciones calificadas de exportación o asimiladas a la exportación, salvo en la autoliquidación correspondiente al último período de liquidación del año.

- Si el resultado de la autoliquidación agregada correspondiente al último período de liquidación del año es a devolver, dicho importe no podrá ser objeto de compensación en las autoliquidaciones agregadas posteriores.

- Cabe un resultado de a devolver en una autoliquidación individual, no obstante este resultado se agregará a la autoliquidación del conjunto del grupo de entidades.

- Si el resultado de una autoliquidación agregada es a compensar, el crédito a favor del grupo podrá ser compensado en las futuras

autoliquidaciones agregadas que se presenten, siempre que no hayan transcurrido más de cuatro años a contar desde la presentación de la autoliquidación individual en que se origine dicho crédito.

- Si el resultado de una autoliquidación agregada es a compensar, el crédito a favor del grupo no podrá ser compensado en las futuras autoliquidaciones individuales de los miembros del grupo, salvo en el supuesto de renuncia general al régimen especial o de pérdida del mismo en el que el importe pendiente de compensar agregado se distribuirá entre los miembros del grupo en proporción al volumen de operaciones de cada una de las entidades en el año natural anterior.

- Tal y como se ha expresado al principio del análisis de este régimen especial, y conforme a lo dispuesto en la disposición adicional octava de la Ley 36/2006, no cabe trasladar los resultados a compensar o a devolver de las autoliquidaciones de períodos de liquidaciones anteriores a los del año 2008 a las autoliquidaciones agregadas. En la regulación de este régimen especial nada impide que, por ejemplo, en la primera autoliquidación individual del primer período de liquidación del año 2008 de una entidad que ha optado por este régimen especial pueda compensar créditos a su favor generados en períodos de liquidación anteriores, pero esas cuotas compensadas no podrían agregarse a la autoliquidación conjunta del régimen especial. Es obvio que esta actuación supondría una complicación tanto para las propias entidades como para los órganos de la Administración Tributaria Canaria, dado que la pretensión es muy clara: el resultado de la autoliquidación agregada debe ser

simplemente el resultado aritmético de los importes positivos o negativos de las autoliquidaciones individuales.

**Ejemplo:**

Resultado autoliquidación individual entidad dominante: A compensar 100

Resultado autoliquidación individual entidad dependiente 1: A ingresar 35

Resultado autoliquidación individual entidad dependiente 2: A ingresar 40

Resultado autoliquidación individual entidad dependiente 3: A ingresar 30

Resultado autoliquidación agregada: A ingresar 5

Lógicamente lo normal es que el resultado negativo de la autoliquidación correspondiente al último período de liquidación del año 2007 de una entidad que ha optado por aplicar este régimen especial sea a devolver, ya que si es a compensar no podrá ejercerlo de forma efectiva en tanto esté integrado en el grupo de entidades, pudiendo caducar el derecho a la compensación si no renuncia, no queda excluido o no existe pérdida del régimen especial.

- Si el resultado de a compensar derivado de una autoliquidación individual se incluye en la autoliquidación agregada, no podrá efectuarse la compensación de dicho importe en una posterior autoliquidación individual aunque no sea de aplicación el régimen especial del grupo de entidades.

- La deducción de las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios únicamente podrá ser ejercitada por

quien la ha soportado por repercusión directa, conforme a lo dispuesto en el artículo 29.1 de la Ley 20/1991.

- La presentación extemporánea sin requerimiento previo de la autoliquidación agregada o individual con resultado de a ingresar supondrá la exigencia de los recargos e intereses de demora conforme a lo establecido en el artículo 27 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, incluso en el supuesto de que el resultado a ingresar de la autoliquidación individual estuviese incluido en la agregada presentada en plazo, tal y como se ha expuesto anteriormente. En el supuesto de autoliquidación agregada el recargo y, en su caso, los intereses de demora se calcularán conforme al resultado agregado de a ingresar.

- La presentación extemporánea, con o sin requerimiento previo, de la autoliquidación agregada cuyo resultado sea a compensar o a devolver, supondrá la comisión de la infracción tributaria por presentación fuera de plazo de autoliquidaciones sin perjuicio económico a la Hacienda Pública prevista en el artículo 198 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

- La presentación extemporánea, con o sin requerimiento previo, de la autoliquidación individual cuyo resultado sea a compensar o a devolver, supondrá la comisión de la infracción tributaria por presentación fuera de plazo de autoliquidaciones sin perjuicio económico a la Hacienda Pública prevista en el artículo 198 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, con independencia de que su resul-

tado estuviere incluido en la autoliquidación agregada.

- El responsable del ingreso del recargo y, en su caso, de los intereses de demora como consecuencia de la presentación extemporánea sin requerimiento previo de la autoliquidación agregada será la entidad dominante, siendo las entidades dependientes responsables solidarios.

- La responsabilidad solidaria no sólo alcanza a la deuda tributaria derivada de este régimen especial sino también a las sanciones, aunque exclusivamente por los incumplimientos de las obligaciones específicas de este régimen especial, rompiendo en este sentido el principio general establecido en el artículo 41.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. El problema estriba en si se considera o no como incumplimiento específico de este régimen especial la presentación extemporánea, con o sin requerimientos, de las autoliquidaciones individuales y agregadas que supongan la comisión de las infracciones tributarias previstas en los artículos 191 y 198 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. La respuesta debe ser positiva de forma clara respecto a la autoliquidación agregada, conforme a lo establecido en el artículo 58 octies.Cuatro.2º de la Ley 20/1991, pero entiendo que la respuesta debe ser negativa respecto a las autoliquidaciones individuales a presentar por las entidades integrantes del grupo, dado que esta obligación no es específica del régimen especial sino del artículo 59 de la Ley 20/1991, conforme a lo dispuesto en el artículo 58 octies.Tres que expresa textualmente *“Tanto la entidad dominante como*

*cada una de las entidades dependientes deberán cumplir las obligaciones establecidas en el artículo 59 de esta Ley, excepción hecha del pago de la deuda tributaria o de la solicitud de compensación o devolución, debiendo procederse, a tal efecto, conforme a lo dispuesto en la obligación 2ª del apartado siguiente.”*, aunque la rúbrica del artículo 58 octies sea *“Obligaciones específicas en el régimen especial del grupo de entidades”*. Una interpretación amplia supondría la responsabilidad solidaria respecto de toda sanción impuesta por un incumplimiento formal por parte de una entidad acogida a este régimen especial, de este modo, por ejemplo, se entendería que todas las entidades integrantes del grupo responderían de forma solidaria respecto a la sanción impuesta a una entidad del grupo por incumplir obligaciones de facturación, dado que tal obligación consta en el artículo 59.1.b) de la Ley 20/1991. Creo que no cabe esta interpretación, la mención al citado artículo 59 en el artículo 58 octies tiene como intención señalar que, aparte de las obligaciones específicas derivadas de este régimen especial, las entidades integrantes del grupo deben cumplir también las establecidas en el citado artículo 59, con la especialidad de que no debe materializarse el resultado de las autoliquidaciones individuales, por ello el último párrafo del apartado Siete del artículo 58 octies expresa *“Las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades responderán de las infracciones derivadas de los incumplimientos de sus propias obligaciones tributarias”*. En definitiva, estimo que las obligaciones específicas del régimen especial del grupo de entidades son las establecidas en el apartado Cuatro del artículo 58 octies de la Ley 20/1991.

- El sujeto infractor por incumplimientos de las obligaciones específicas del régimen especial del grupo de entidades será la entidad dominante, sin perjuicio, como ya hemos expresado, de la responsabilidad solidaria de las entidades dependientes.

- La entidad dominante es la representante del grupo de entidades. No obstante, las actuaciones de gestión, recaudación e inspección destinadas a la comprobación del cumplimiento de las obligaciones del régimen especial podrán entenderse tanto con la entidad dominante como con las entidades dependientes. Las actas y liquidaciones que se deriven de estas actuaciones se extenderán a la entidad dominante.

- Las actuaciones de comprobación o investigación realizadas a cualquier entidad del grupo interrumpirán el plazo de prescripción del IGIC respecto de todas las entidades integrantes del grupo. Entiendo que esta interrupción no exige que las actuaciones deban entenderse necesariamente con la sociedad dominante, aunque para ser efectiva es necesario, conforme a lo dispuesto en el apartado Ocho del artículo 58 octies, el conocimiento formal de la entidad dominante.

- El plazo de doce meses en que deben concluir las actuaciones de inspección podrá en todo caso ser ampliado durante un plazo no superior a doce meses, puesto que se reconoce expresamente la especial complejidad prevista en el artículo 150.1.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

G) Régimen especial de determinación de base imponible

El régimen especial del grupo de entidades que analizamos está pensado para grupos donde los resultados de las autoliquidaciones de cada entidad miembro se puedan compensar con los resultados de las autoliquidaciones de otras entidades miembros. Es obvio que este régimen especial no es adecuado, aunque nada impide que puedan optar, cuando todas las operaciones que efectúen las entidades estén sujetas y no exentas al IGIC o estando exentas se trate de exenciones plenas o, en general, cuando sea ínfima la posibilidad de compensar los resultados positivos de ciertas entidades con los resultados negativos de otras entidades integrantes del grupo.

Pensemos básicamente en las entidades financieras que son las que más se pueden aprovechar de este régimen especial. Con carácter general, estas entidades aplican la regla de la prorrata consecuencia del desarrollo de su actividad financiera exenta; derivada de la aplicación de dicha regla las cuotas soportadas de IGIC por la adquisición o importación de bienes o servicios se deducen, por lo general, en un porcentaje bajo. Ello provoca que tales entidades financieras hayan creado filiales que son las encargadas de prestar servicios externos o de adquirir bienes con destino a la entidad dominante, en un intento de disminuir el coste que supone el IGIC no deducible. La clave estaría en que estas filiales prestasen servicios o entregasen bienes con un margen comercial bajo o sencillamente inexistente, es decir, que la contraprestación fuese el coste del bien entregado o el servicio prestado. El problema es que de forma automática se aplicaría la regla especial de determinación de la base imponible prevista en el artículo 23.3 de la Ley 20/1991 cuando exista

vinculación entre las partes y la contraprestación pactada sea inferior a la que correspondería en condiciones de libre competencia, que sería el valor normal de mercado del bien entregado o del servicio prestado.

Por ello, y para evitar que la constitución de entidades filiales que realicen operaciones intragrupo se encuentre penalizada por la tributación indirecta, se puede optar por aplicar una regla especial de determinación de base imponible exclusivamente aplicable a las operaciones intragrupo. La opción, que debe ser ejercitada por la entidad dominante, supone la obligación de aplicar dicha regla especial al conjunto de las entidades integrantes del grupo.

Esta opción supone que la base imponible de las entregas de bienes y prestacio-

nes de servicios intragrupo estará constituida por los costes de los bienes y servicios que directa o indirectamente, total o parcialmente, se utilicen en la realización de tales entregas o prestaciones intragrupo. En ningún caso, se incluyen los costes por los cuales no se haya soportado o satisfecho el IGIC o la carga impositiva implícita en la contraprestación de las adquisiciones de bienes efectuadas a comerciantes minoristas. De esta forma, por ejemplo, en ningún caso se incluirían los costes de personal que pudieran formar parte de la contraprestación, ni tampoco el margen comercial.

**Ejemplo:** Entidad dependiente que exclusivamente presta determinados servicios a la entidad dominante. Sus gastos e ingresos son los siguientes:

Gastos		Ingresos	
Personal	4.000	Ventas	8.000
Mobiliario y equipo	2.000		
Gastos generales	1.000		
Gastos financieros	600		

En régimen general de determinación de la base imponible, estas operaciones supondrían una repercusión global del IGIC por un importe de 400 ( $8.000 \times 0,05$ ). Con el régimen especial del grupo de entidades, la base imponible, caso de haber optado por esta forma de determinación, de estas operaciones supondría una repercusión global de 150 ( $3.000 \times 0,05$ ), dado que la base imponible estaría conformada por los costes de adquisición o importación del mobiliario y equipo (2.000) y los gas-

tos generales (1.000), al tratarse del coste de las adquisiciones o importaciones en que se ha soportado IGIC o la carga impositiva implícita que se ha utilizado en las prestaciones de servicios, y no se incluirían ni los gastos de personal (4.000), por tratarse de operaciones no sujetas, ni los gastos financieros (600) por tratarse de operaciones exentas, ni el margen comercial de 400 ( $8.000 - 7.600$ ), por no tratarse de un coste de adquisición o importación de bienes o servicios.

Estamos aquí analizando globalmente la diferencia entre aplicar la regla general de determinación de la base imponible y la regla especial, evidentemente, esta operativa debe efectuarse operación por operación.

Esta regla especial de determinación de base imponible únicamente es posible para operaciones intragrupo y, en ningún caso, respecto a operaciones con entidades que no formen parte del grupo incluyendo aquí a las entidades dependientes que no han optado por aplicar el régimen especial del grupo de entidades.

Además de lo analizado anteriormente, la aplicación de esta regla especial de determinación de la base imponible tiene las siguientes consecuencias respecto a las operaciones intragrupo: - Posibilidad de renunciar a las exenciones interiores previstas en el artículo 10.1 de la Ley 20/1991. Ejemplo de ello sería la prestación de servicio de enseñanza exenta por aplicación de lo dispuesto por el apartado 10º del artículo 10.1 citado prestado por una entidad dependiente a una entidad dominante que aplique la regla de la prorata. En régimen general, dicha operación se encontraría exenta del IGIC por lo que la entidad dominante receptora de la prestación de servicio no podría deducir en ningún porcentaje el IGIC implícito en la contraprestación. En el régimen especial del grupo de entidades sucedería exactamente igual, salvo en el supuesto de opción por aplicar la regla especial de determinación de la base imponible en las operaciones intragrupo y que se renunciase a la exención (si no se renuncia a la exención no

cabe hablar de base imponible ni tampoco hablar de operación incluida en el apartado Uno del artículo 58 septies, con los efectos que luego veremos). Ello supondría no sólo una base imponible menor sino la posibilidad de deducir por la entidad dominante de parte del IGIC soportado.

La renuncia a la exención únicamente es posible respecto a las operaciones intragrupo y siempre y cuando la entidad destinataria de la operación haya optado por aplicar el régimen especial del grupo de entidades.

- Cuando los bienes adquiridos o importados para su utilización en las operaciones intragrupo tengan la consideración de bienes de inversión, la imputación de su coste debe efectuarse por completo dentro de su período de regularización, por lo que tratándose de bienes inmuebles el coste de adquisición se imputará cada año por una décima parte y tratándose de bienes muebles el coste de adquisición o importación se imputará por cada año por una quinta parte, conforme a los plazos de regularización establecidos en los números 2 y 3 del artículo 40 de la Ley 20/1991. En el supuesto de que a esta adquisición o importación le sea aplicable el artículo 25 de la Ley 19/1994, en ningún caso, se tendrá en cuenta esta regla dado que no es un coste imputable para determinar la base imponible por esta regla especial puesto que no se ha soportado o satisfecho IGIC alguno.

- A los efectos del cálculo del volumen de operaciones a que se refieren los artícu-

los 34 a 44 y 51 de la Ley 20/1991, estas operaciones intragrupo no se computarán por la base imponible especial que se deriva del régimen especial del grupo de entidades, sino que se computarán por el importe resultante de la aplicación de la regla general y las reglas especiales de determinación de la base imponible reguladas en los artículos 22 y 23 de la Ley 20/1991.

- Las operaciones intragrupo a las que sea de aplicación la regla especial de determinación de la base imponible derivada de este régimen especial, constituirán un sector diferenciado cuyo porcentaje de deducción es en todo caso del 100 por cien. Hay que tener en cuenta que en aquellas operaciones intragrupo exentas por aplicación de lo dispuesto en el artículo 10.1 de la Ley 20/1991 y en las que no se ejerce la facultad de renuncia no puede considerarse operación incluida en el apartado Uno del artículo 58 septies de la Ley 20/1991. Por ello en todo caso, las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen en estas operaciones pueden deducirse en su totalidad por cumplirse el requisito de la utilización a que se refiere el artículo 29.4 de la Ley 20/1991, siempre y cuando cumplan tales cuotas el resto de los requisitos exigibles en el ejercicio del derecho a la deducción.

Si los bienes o servicios adquiridos o importados se utilizan en común en operaciones intragrupo donde se aplique la regla especial de determinación de la base imponible derivada de este régimen especial del

grupo de entidades y en otras operaciones distintas, es decir, se utilizan en distintos sectores diferenciados, la cuota de IGIC o la carga impositiva implícita soportada en tales adquisiciones o importaciones imputable, directa o indirectamente, total o parcialmente, a este sector diferenciado se puede deducir íntegramente, siempre y cuando se cumplan el resto de los requisitos exigibles para ejercer el derecho a la deducción. Respecto al otro sector diferenciado, a tales cuotas soportadas se les aplicará el porcentaje de deducción conforme a la regla de la prorrata general, es decir, es plenamente aplicable lo dispuesto en el cuarto párrafo del artículo 34.1 de la Ley 20/1991. En definitiva para el sector diferenciado de la actividad conformado por las operaciones a que se refiere el artículo 58 septies.Uno no le resulta de aplicación la regla especial establecida en el cuarto párrafo del artículo 34.1 de la Ley 20/1991.

- La entidad dominante es la responsable de disponer de un sistema de información analítica, en los términos expresados reglamentariamente por el Gobierno de Canarias. Este sistema debe reflejar la utilización de los bienes o servicios utilizados en las operaciones cuya base imponible sea la regla especial establecida en el artículo 58 septies.Uno de la Ley 20/1991.

La no llevanza o conservación de este sistema de información analítica supondrá la comisión de una infracción tributaria grave sancionada con multa del 2 por ciento del volumen de operaciones del grupo.

Las inexactitudes u omisiones en este sistema supondrán la comisión de una infracción tributaria grave sancionada con multa del 10 por ciento del importe de los bienes o servicios adquiridos a terceros referidos a la información inexacta u omitida.

Estas sanciones son compatibles con las establecidas en los artículos 191, infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una auto-liquidación, 193, infracción tributaria por obtener indebidamente devoluciones, 194, infracción tributaria por solicitar indebidamente devoluciones, beneficios o incentivos fiscales, y 195, infracción tributaria por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, aunque la imposición de las sanciones por la no llevanza, llevanza incorrecta o no conservación del sistema de información analítica impedirán la calificación de las infracciones establecidas en los citados artículos 191 y 193 como grave o muy grave.

### **C) MODIFICACIONES OPERADAS EN LA LEY 42/2006, DE 28 DE DICIEMBRE, DE PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO PARA EL AÑO 2007**

Las modificaciones que respecto al IGIC contiene esta Ley se encuentran en el artículo 67 y en la Disposición adicional sexagésima tercera.

En el artículo 67 se modifican determinados apartados del Anexo I de la Ley

20/1991 que suponen mejorar la fiscalidad de los vehículos destinados a personas con movilidad reducida, asimilándose a las condiciones establecidas en la Península e Islas Baleares. Con la redacción anterior tributaban al tipo impositivo reducido del 2 por 100 los vehículos especiales para minusválidos a que se refiere la legislación general de vehículos (se aclara con la redacción incluida en esta Ley que son los vehículos a que se refiere el número 20 del anexo I del Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo) y los taxis y autotaxis adaptados para el transporte de minusválidos. Con la redacción vigente se añade, con carácter general, los vehículos que deban transportar habitualmente, directamente o previa adaptación, a personas con minusvalía en sillas de rueda o con movilidad reducida, con independencia de quien sea el conductor.

Por otra parte, se realiza una mera readaptación de apartados, dado que se unifican en el apartado 4º del Anexo I.1 de la Ley 20/1991 los anteriores apartados 4º y 5º. El apartado 6º del Anexo I.1, puesto que regulaba el tipo impositivo aplicable a una prestación de servicios dentro de un número 1 que regulaba exclusivamente el tipo impositivo respecto a entregas de bienes, se incorpora como un apartado 3º al número 2 del Anexo I que regula la aplicación del tipo reducido del 2 por 100 a determinados servicios.

En la Disposición adicional sexagésima tercera se modifica la regulación del tipo impositivo incrementado del nueve por ciento respecto a las cuatriciclos ligeros. Con anterioridad al día 1 de enero de 2007, el Anexo I

bis.1.a).b` ) de la Ley 20/1991 presentaba la siguiente redacción:

*“El tipo impositivo incrementado del nueve por ciento del Impuesto General Indirecto Canario se aplicará a las siguientes operaciones:*

*1. Las entregas o importaciones de los bienes que se indican a continuación:*

*a) Los vehículos accionados a motor con potencia igual o inferior a 11 CV fiscales, excepto:*

*(...)*

*b') Los vehículos de dos, tres y cuatro ruedas cuya cilindrada no sea superior a 50 centímetros cúbicos y cumplan la definición jurídica de ciclomotor.”*

Esta definición discriminaba a los cuatriciclos ligeros de gasoil, dado que tenían con carácter general una cilindrada superior a 50 centímetros cúbicos, por lo que su entrega o importación tributaba al 9 por 100, a distinción de los de motor de gasolina que tributaban al tipo general del 5 por 100. La modificación, que elimina la referencia a la cilindrada, pretende evitar dicha discriminación.

### **III. EJERCICIO DE COMPETENCIAS NORMATIVAS EN RELACIÓN A LOS TRIBUTOS CEDIDOS**

La totalidad de las novedades legislativas en relación con el ejercicio de las

competencias normativas que la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatutos de Autonomía, atribuye a las Comunidades Autónomas respecto a los tributos cedidos, vienen recogidas en la Ley 12/2006, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2007. Dividiremos este apartado en un análisis del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, del Impuesto sobre el Patrimonio y del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Antes de analizar por cada uno de los tributos citados las modificaciones producidas, resulta necesario mencionar una novedad legislativa aplicable a todos los impuestos mencionados, salvo al Impuesto sobre el Patrimonio dado el carácter estrictamente individual de este tributo. De esta forma, en la Disposición Adicional Vigésimoséptima se modifica el artículo 12 de la Ley 5/2003, de 6 de marzo, para la regulación de las parejas de hecho en la Comunidad Autónoma de Canarias, que implica que, en relación a los tributos citados, los miembros de las parejas de hecho se asimilan a los cónyuges, aclarándose que esta asimilación no es aplicable a la tributación conjunta respecto al tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Esta modificación tiene efectos desde el día 1 de enero de 2007.

## A) IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

Las novedades en la normativa legal de este tributo cedido son las que a continuación exponemos:

- En la Disposición Adicional Vigésimosegunda, con efecto desde el día 1 de enero de 2007, se sustituyen, mejorando, las reducciones estatales, tanto la correspondiente al parentesco como la reducción por minusvalía, para el cálculo de la base liquidable en las adquisiciones "*mortis causa*", incluidas las de los beneficiarios de pólizas de seguros de vida, establecidas en el artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de noviembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones:

La reducción de la base imponible en función del grado de parentesco con el causante queda como sigue:

Grupo I: adquisiciones por descendientes y adoptados menores de veintiún años, 18.500 euros, más 4.600 euros por cada año menos de veintiuno que tenga el causahabiente.

En las adquisiciones por descendientes y adoptados menores de 18 años la reducción será equivalente al 100% del valor de la base imponible, sin que el importe de esta reducción pueda exceder de 1.000.000 de euros.

Grupo II: adquisiciones por descendientes y adoptados de veintiuno o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes: 18.500 euros.

Grupo III: adquisiciones por colaterales de segundo y tercer grado, ascendientes y descendientes por afinidad: 9.300 euros.

Grupo IV: en las adquisiciones por colaterales de cuarto grado, grados más distantes y extraños, no habrá lugar a reducción por razón de parentesco.

Por otra parte, se mejora la reducción de la base imponible en función de la minusvalía del sujeto pasivo, que es aplicable además de la prevista anteriormente respecto al parentesco con el causante, salvo, obviamente, que este incluido en el Grupo IV. Esta mejora por minusvalía que estaba regulada en el artículo segundo de la Ley 2/2004, de 28 de mayo, de Medidas Fiscales y Tributarias, que queda derogado tácitamente, supone mantener la reducción de 72.000 € cuando tenga una minusvalía física, psíquica o sensorial igual o superior al 33 por 100, e incrementar a 400.000 € (anteriormente era 225.000 €) cuando el grado de minusvalía sea igual o superior al 65 por 100.

- Igualmente con efecto desde el día 1 de enero de 2007, en la Disposición Adicional Vigésimotercera se establece que el plazo de permanencia en el patrimonio del adquirente de diez años para hacer efectiva la reducción de la base imponible respecto a las adquisiciones "*mortis causa*" de la vivienda habitual de la persona fallecida, prevista en el artículo 20.2.c) de la citada Ley 29/1987, queda reducida a cinco años. Esta disminución del plazo es aplicable en todo caso, es decir, ya sea la

reducción general del 95 por 100 prevista en el artículo citado de la Ley 29/1987, como la reducción especial del 99 por 100 prevista en la Ley 2/2004, de 28 de mayo, de Medidas Fiscales y Tributarias.

- En la Disposición Adicional Vigésimocuarta y con efectos desde el día 1 de enero de 2007, se crea una bonificación propia aplicable en la cuota como consecuencia de la transmisión "*inter vivos*" del pleno dominio o del derecho de usufructo de la vivienda habitual del transmitente, siempre que el adquirente sea un descendiente o adoptado discapacitado con un grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100. La bonificación es del 100 por 100 por lo que técnicamente estamos hablando de una verdadera exención.

- Por último, en la Disposición Adicional Trigesimotercera se modifica el plazo de presentación de las declaraciones y autoliquidaciones correspondientes a las adquisiciones "*inter vivos*" que pasa de ser de treinta días hábiles (de acuerdo con lo establecido en el artículo 67.1.b) del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre) a un mes desde que se cause el acto o contrato, con las consecuencias que de ello derivan, ya que conforme a lo dispuesto en el artículo 48.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, aplicable a los procedimientos tributarios de acuerdo a la Disposición adicional quinta.1 de esta Ley, si el plazo se fija en meses se

computará de fecha a fecha y si en el mes de vencimiento no hubiera día equivalente a aquel en que comienza el cómputo, se entenderá que el plazo expira el último día del mes. Hay que tener en cuenta que si bien el mencionado artículo 48.2 señala que el plazo comienza a computarse a partir del día siguiente a la notificación del acto, ello no resulta aplicable al supuesto de presentación de las declaraciones y autoliquidaciones correspondientes a las adquisiciones, puesto que expresamente se señala en la Disposición Adicional Trigesimotercera de la Ley 12/2006 que el plazo de un mes comienza a contar desde el momento en que se cause el acto contrato, debiéndose tener presente que la regulación contenida en la Ley 30/1992, conforme a la mencionada Disposición adicional quinta.1, es de aplicación supletoria en defecto de normativa tributaria.

## **B) IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS**

Las novedades legislativas en este tributo son las siguientes:

- En el ámbito de los tipos impositivos, la Disposición Adicional Vigésimoquinta modifica las condiciones para la aplicación del tipo de gravamen reducido del 6 por 100 (establecido en el artículo 57 de la Ley 5/2004, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2005) aplicable a la adquisición de vivienda habitual por parte de sujetos pasivos, o de algún

miembro de la unidad familiar del sujeto pasivo, con consideración legal de persona con minusvalía física, psíquica o sensorial igual o superior al 65 por ciento, de acuerdo con su normativa específica. Con la redacción inicial, en el plazo de dos años desde la consideración legal de persona con minusvalía se tenía que adquirir la vivienda habitual y transmitir, si la hubiera, la anterior vivienda habitual. Este requisito suponía, por ejemplo, que sujetos pasivos, o miembros de la unidad familiar del sujeto pasivo, con minusvalía desde su nacimiento difícilmente podían acceder a este beneficio fiscal. Por ello, se elimina el requisito relativo a que la adquisición se efectúe en el plazo de los dos años citados y se aclara que la vivienda habitual anterior debe ser objeto de transmisión o con anterioridad a la adquisición de la nueva vivienda o en un plazo de dos años desde esta nueva adquisición.

- El plazo de presentación de las auto-liquidaciones relativas a actos o contratos sujetos a este tributo será de un mes desde el momento en que se cause el acto o contrato, conforme a la Disposición Adicional Trigesimosegunda. Anteriormente era de treinta días hábiles conforme a lo dispuesto en el artículo 102.1 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Reiteramos las consecuencias de esta modificación que se han expuesto en la parte referente a las modificaciones relativas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

### C) IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

Por primera vez, la Comunidad Autónoma de Canarias ejercita la delegación de competencias normativas en materia de tributos cedidos en relación al Impuesto sobre el Patrimonio. De esta forma, la Disposición Adicional Vigésimosesta establece un mínimo exento con carácter general, aplicable a los sujetos pasivos por obligación personal, de 120.000 euros, y con carácter especial de 400.000 euros cuando el sujeto pasivo por obligación personal tenga una minusvalía igual o superior al 65 por 100.

Aunque esta Comunidad Autónoma ha seguido la senda de otras Comunidades estableciendo un mínimo exento diferente respecto a sujetos con determinada minusvalía, desde el punto de vista de técnica tributaria es criticable esta medida. Uno de los elementos definitorios del Impuesto sobre el Patrimonio es su carácter estrictamente individual y objetivo, es decir que no cabe tributación conjunta ni tiene en cuenta a la hora de fijar la deuda tributaria del sujeto pasivo las circunstancias personales o familiares del sujeto pasivo, a diferencia del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del que este tributo tiene una actuación complementaria; y ello porque su objeto imponible, titularidad de bienes o derechos, es, tal y como establece la Exposición de Motivos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre Patrimonio, *"perfectamente separable del hecho familiar, tanto desde punto de vista de su delimitación como desde el de la determinación de la capacidad contributiva."*

El establecimiento de un mínimo exento especial por circunstancias personales del sujeto pasivo supone la introducción de un elemento subjetivo en un tributo claramente objetivo, criticable, reitero, desde el punto de vista de técnica fiscal y elogioso desde el punto de vista social.

#### **D) IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS**

Todas las novedades en relación a este tributo están contenidas en la Disposición Adicional Vigésimoprimera y suponen modificaciones a la Ley 10/2002, de 21 de noviembre, por el que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en la Comunidad Autónoma de Canarias, debiéndose tener en cuenta que esta Ley ha sido modificada anteriormente por diversas leyes de presupuestos de la Comunidad Autónoma de Canarias y por la Ley 2/2004, de 28 de mayo, de Medidas Fiscales y Tributarias.

Hay que recordar que en la Disposición Adicional Séptima de la Ley 9/2006, de 11 de diciembre, Tributaria de la Comunidad Autónoma de Canarias, se autoriza al Gobierno de Canarias a aprobar un texto refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de tributos cedidos en el plazo de seis meses a contar desde la entrada en vigor de dicha Ley. Esta entrada en vigor será el día 18 de marzo de 2007 de acuerdo con la Disposición Final Séptima de la mencionada Ley 9/2006.

- En el apartado Primero y con efectos desde el día 1 de enero de 2007, se mejora el

importe de la deducción autonómica por gastos de estudios universitarios o de ciclo formativo de tercer grado de Formación Profesional de grado superior fuera de la isla de residencia del contribuyente, efectuados por cada descendiente soltero menor de 25 años que dependa económicamente del contribuyente. De esta forma, el importe de la deducción se incrementa de 600 ? a 1.500 ?.

- Dos son las novedades respecto a la deducción por nacimiento o adopción de hijos, contenidas en los apartados Segundo y Cuarto. En primer lugar, y con efecto retroactivo desde el día 1 de enero de 2006 y con vigencia exclusiva para el período impositivo del año 2006, se aclara la obligación de prorratear el importe de la deducción por partes iguales entre los progenitores siempre y cuando ambos tengan derecho a la deducción y no tributen de forma conjunta. En la redacción anterior era optativo este prorrateo. La aplicación exclusiva para el período impositivo del año 2006 de esta modificación no significa que para el período impositivo del año 2007 no se aplique, dado que la segunda novedad a que se hacía mención incluye esta obligación de prorrateo, con efecto desde el día 1 de enero de 2007, y las reformas que pasamos a examinar a continuación.

Se incrementan los importes de la deducción del modo siguiente:

a) Por cada hijo nacido o adoptado en el período impositivo que se integre en la unidad familiar del contribuyente, éste podrá deducir las siguientes cantidades, según corresponda:

- 200 €, cuando se trate del primer o segundo hijo integrado en la unidad familiar. Anteriormente era de 150 €.

- 400 €, cuando se trate del tercero. Anteriormente era de 300 €.

- 600 €, cuando se trate del cuarto. Anteriormente era de 500 €.

- 700 €, cuando se trate del quinto o sucesivos. Antes era de 600 €.

A diferencia de la regulación anterior de esta deducción autonómica, los importes citados se incrementan cuando el hijo nacido o adoptado tenga una minusvalía física, psíquica o sensorial igual o superior al 65 por 100. Este incremento se condiciona a que el hijo haya convivido de forma ininterrumpida desde su nacimiento o adopción hasta el día final del período impositivo. Como se ha señalado anteriormente se trata de un incremento de los importes de la deducción en ningún caso de una acumulación. Los importes son los siguientes:

- 400 €, cuando se trate del primer o segundo hijo que padezca la minusvalía.

- 800 €, cuando se trate del tercer o posterior hijo que padezca la minusvalía, siempre que sobrevivan los anteriores discapacitados.

Se aclara que para determinar el número de hijos naturales o adoptados a computar para fijar el importe de la deducción se atiende al número de hijos que convivan con el contribuyente a la fecha del devengo del impuesto, con el matiz establecido anteriormente de que tratándose de hijos con determinada minusvalía no vale el requisito de la simple convivencia con el contribuyente en el momento del devengo, sino que esta convi-

vencia debe haber sido de forma ininterrumpida desde el nacimiento o adopción hasta el día 31 de diciembre de cada año natural o hasta el día del fallecimiento del contribuyente. En este sentido, se presume que convive con el contribuyente el hijo natural o adoptado que este internado en centros especializados. Esta presunción que claramente se establece en referencia a los hijos con la minusvalía citada y con grado del mismo señalado, para que no se interprete de forma restringida el requisito de la convivencia ininterrumpida, entiendo que también resultaría aplicable a los de grado inferior cuya discapacidad exija su internamiento en centros especializados. Igualmente esta presunción implica que la convivencia debe entenderse como habitar en la misma vivienda del contribuyente, o espacio físico cuando no se trate de un bien inmueble (por ejemplo una rulotte o un barco), de tal manera que entiendo que no debe incluirse aquellos hijos que, por ejemplo y entre otros supuestos, estudien y habiten fuera del hogar citado durante más de la mitad del año natural.

- Igualmente dos son las novedades en relación con la deducción por gastos de guardería, contenidas en los apartados Tercero y Quinto. En el apartado Tercero se establece, con efecto retroactivo desde el día 1 de enero de 2006 y con vigencia exclusiva para el período impositivo del año 2006, una modificación similar a la analizada anteriormente respecto a la deducción por nacimiento o adopción de hijos, en cuanto al establecimiento de la obligatoriedad del prorrateo del importe de la deducción cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la deducción y no tributen o no puedan tri-

butar de forma conjunta. En la regulación anterior este prorrateo era voluntario.

En el apartado Quinto se produce una nueva redacción de esta deducción que únicamente supone, junto con la obligatoriedad del prorrateo en los términos citados en el párrafo anterior, un incremento de los importes de la deducción y de los límites de la renta para poder acceder al ejercicio de esta deducción. De esta forma el importe de la deducción pasa de 180 ? a 400 ? anuales por cada niño, y los límites de la renta pasan de ser de 50.000 ? en el período impositivo y de 60.000 ? en caso de tributación conjunta, a 60.000 y 72.000 respectivamente.

- Se crea una nueva deducción autonómica, por familia numerosa, como artículo 7 de la Ley 10/2002, pasando el antiguo artículo 7 (que expresa que la suma de las deducciones autonómicas relativas al Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas previstas en esta Ley 10/2002 y aplicadas sobre la cuota íntegra, en ningún caso podrá superar el importe de la misma) a ser el nuevo artículo 11 de la Ley 10/2002.

Esta nueva deducción, que es compatible con la deducción por nacimiento o adopción de hijos, está contenida en el apartado Sexto y los requisitos para poder ejercerla son los siguientes:

a) El contribuyente debe poseer en el momento del devengo del impuesto el título de familia numerosa expedido por el órgano competente. Las condiciones para la consideración de familia numerosa son las previstas

en la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de Protección a las familias Numerosas.

b) Los importes de la deducción son de 200 € cuando se trate de familia numerosa de categoría general y de 400 € cuando se trate de una familia numerosa de categoría especial.

c) Los importes que se han expresado en la letra b) anterior se incrementan a 500 y 1.000 €, respectivamente, cuando se den las siguientes circunstancias de forma conjunta:

1) Cuando a algunos de los cónyuges o descendientes les sea de aplicación el mínimo personal y familiar del impuesto.

2) El cónyuge o descendiente que le sea de aplicación el mínimo personal o familiar del impuesto debe tener una minusvalía física, psíquica o sensorial igual o superior al 65 por 100.

3) El cónyuge o el descendiente discapacitado debe ser con quien convivan los restantes miembros de la familia numerosa.

d) La deducción será aplicable por el contribuyente con quien convivan los restantes miembros de la familia numerosa. Si conviven con más de un contribuyente el importe de la deducción se prorrateará por partes iguales.

- En el apartado Séptimo se crea un nuevo artículo, el 8, en la Ley 10/2002, estableciendo un aumento en los porcentajes de deducción por inversión en vivienda habitual en el tramo autonómico de la cuota íntegra, diferenciado si existe o no financiación ajena:

a) Cuando se utilice financiación ajena y la renta sea inferior a 12.000 €: 6,70 por 100.

b) Cuando se utilice financiación ajena y la renta sea igual o superior a 12.000 € y inferior a 30.000 €: 6,50 por 100.

c) Cuando se utilice financiación ajena y la renta sea igual o superior a 30.000 € e inferior a 60.000 €: 6,10 por 100.

d) Cuando no se utilice financiación ajena y la renta sea igual o superior a 60.000 €: 4,95 por 100.

Si no se utiliza financiación ajena el porcentaje de deducción es único del 5 por 100, con independencia de la renta del contribuyente que ejerce la deducción.

El porcentaje de deducción que se hubiera aplicado si la Comunidad Autónoma de Canarias no hubiera aprobado estos porcentajes, sería con carácter general el 4,95 por 100 y si se utiliza financiación ajena los porcentajes serían el 8,25 por 100 los dos primeros años y el 6,6 por 100 los posteriores.

Siguiendo la tónica de las deducciones autonómicas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establecidas por la Comunidad Autónoma de Canarias, también en la fijación de los porcentajes de deducción en el tramo autonómico de la cuota íntegra por inversión en vivienda habitual se tiene en cuenta la discapacidad del contribuyente. De esta forma cuando se trate de obras de ade-

cuación por personas con discapacidad, no fijándose grado alguno, los porcentajes de deducción serán los siguientes:

a) Cuando se utilice financiación ajena: 7,35 por 100.

b) Cuando no se utilice financiación ajena: 6,75 por 100.

- En el apartado Octavo, se crea un nuevo artículo, el 9, en la Ley 10/2002, el 9, en el que se aclara que la expresión "renta" contenida en la regulación de las deducciones autonómicas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas debe entenderse efectuada a la base imponible general.

- En el apartado Noveno, se añade otro nuevo artículo, el 10, a la Ley 10/2002, estableciendo una nueva deducción autonómica como consecuencia del alquiler de la vivienda habitual. El importe de la deducción es el 15 por 100 de las cantidades satisfechas (no exigibles, es decir se aplicaría un criterio de caja) en el período impositivo, con un límite de 500 €. Esta deducción se condiciona a dos requisitos, el primero es que el contribuyente no haya obtenido, en el supuesto de tributación individual, rentas superiores a 20.000 €, incluidas las exentas en el período impositivo, siendo de 30.000 € en el caso de tributación conjunta; el segundo requisito es que las cantidades satisfechas por el alquiler excedan del 10 por 100 de las rentas, incluidas las exentas, obtenidas en el período impositivo.