

# NOVEDADES LEGISLATIVAS

**MERCEDES LÓPEZ FAJARDO**  
**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.
- III. Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre Combustibles Derivados del Petróleo y Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias.
- IV. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- V. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
- VI. Impuesto sobre el Patrimonio.

## I. INTRODUCCIÓN

Se examinará en esta sección las novedades que en relación a los tributos cuya aplicación corresponde a la Administración Tributaria Canaria se han producido tras la aprobación de la Ley estatal 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria, y en la Ley territorial 6/2008, de 23 de diciembre, de medidas tributarias incentivadoras de la actividad económica.

No obstante, la principal modificación operada en el Impuesto General Indirecto Canario, la generalización del sistema de devolución mensual, será objeto de un análisis más pormenorizado en otro trabajo que se publicará en la revista Hacienda Canaria en un próximo número.

## II. IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO

Las modificaciones que en relación al Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC) contiene la Ley 4/2008 están insertas en su artículo sexto y en las disposiciones transitorias segunda y tercera, y para su análisis requiere, en ocasiones, un estudio conjunto de las causas de las reformas que del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA) contiene el artículo quinto de la misma Ley, en especial en lo referente a la posición de las sociedades mercantiles como empresarios o profesionales a efectos del IGIC y la transmisión de negocios en marcha.

El IGIC dispone de la misma técnica tributaria que el IVA, grava el valor añadido en cada fase del proceso de producción y comercialización de los bienes y servicios a través de los mecanismos de la repercusión y deducción, pero ello no implica que necesariamente deban coincidir sus regulaciones, aunque así ocurre en la realidad.

Sin embargo, existe un aspecto dentro de los elementos esenciales que conforman ambos tributos que exige disponer de plena coincidencia para así evitar situaciones de doble o nulas imposiciones: el objeto imponible.

La regulación del objeto imponible en ambas figuras tributos afecta al hecho imponible y a la regulación de sus componentes (concepto de empresario o profesional y de actividad empresarial o profesional, concepto de entrega de bienes y de prestaciones de servicios, concepto de importación y operaciones no sujetas y localización del hecho imponible), de tal manera que una modificación en el IVA en tales materias obliga necesariamente a una adaptación idéntica del IGIC.

Por tanto, las modificaciones que se produce en los artículos 5.2, 5.6 y 9.1º de la Ley 20/1991, son consecuencia directa de las modificaciones de los artículos 4.2, 5.1 y 7.1º de la Ley 37/1992 reguladora del IVA.

Después de esta breve reflexión, pasamos a analizar los cambios normativos en estos preceptos y en otros de la Ley 20/1991.

## **1. MODIFICACIÓN DE LA POSICIÓN DE LAS SOCIEDADES MERCANTILES COMO EMPRESARIOS O PROFESIONALES A EFECTOS DEL IGIC**

En este apartado se analizará los cambios sufridos en los números 2 y 6 del artículo 5.

Posiblemente, la modificación habida tiene una importancia más teórica que práctica y supone alterar una de las reglas más claras (conjuntamente con la sujeción al IGIC, en todo caso, de la entrada de bienes en Canarias en concepto de importaciones) en un tributo tan complejo en su aplicación como es el IGIC: Todas las operaciones realizadas en Canarias, tengan la consideración de entrega de bienes como de prestación de servicios, por sociedades mercantiles, están sujetas en todo caso al IGIC, salvo que sean gratuitas, con excepción en éstas últimas de las operaciones vinculadas. Se trataba, por tanto, de una presunción *iuris et de iure*, es decir, que no admitía prueba en contrario.

Pues bien, esta presunción *iuris et de iure* tiene eficacia hasta el día 26 de diciembre de 2008, curiosamente fecha de entrada en vigor de la modificación de los números 2 y 6 del artículos 5 de la Ley 20/1991, conforme a la disposición final quinta de la Ley 4/2008.

A partir de la fecha citada en el párrafo anterior, la presunción de que toda operación efectuada en Canarias por una entidad mercantil (salvo la especialidad de las operaciones gratuitas donde no exista vinculación entre las partes, que seguirán estando

no sujetas al IGIC conforme al artículo 9.8º de la Ley 20/1991) está sujeta al IGIC, admite prueba en contrario, es decir, se transforma en una presunción *iuris tantum*, de tal manera que en la actualidad las sociedades mercantiles se reputarán, a efectos del IGIC, como empresarios o profesionales, salvo prueba en contrario, por lo que las entregas de bienes y prestaciones de servicios que efectúen las sociedades mercantiles se entenderán que se efectúan en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional, siempre y cuando tenga la consideración de empresario o profesional en dichas operaciones.

Esta presunción de la condición de empresario o profesional de las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario, la contiene también la regulación del IVA, como consecuencia de la modificación de tal tributo introduce el cuerpo legal objeto de examen en el presente trabajo. Hemos expresado que una alteración normativa en la regulación del hecho imponible o de sus elementos integrantes en el IVA provoca una alteración en igual sentido en el IGIC, por lo que la pregunta que debe realizarse es ¿cuál es el motivo de esta modificación?.

El establecimiento de esta presunción viene exigida por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades que viene señalando insistentemente (cfr., entre otras, la Sentencia de 14 de noviembre de 2000, Floridienne y Berginvest, Asunto C-142/99), que analizando la fiscalidad en el IVA de las entidades holding expresa que pueden existir sociedades mercantiles con una parte no empresarial en su actividad.

No hace falta insistir en que esta jurisprudencia comunitaria no afecta al IGIC, por encontrarse el archipiélago fuera del ámbito de la Sexta Directiva, como reconoce expresamente la Exposición de Motivos de la Ley 4/2008 cuando cita el Auto de 16 de abril de este año, recaído en el Asunto C-186/07. Sin embargo, el que no resulte aplicable esta jurisprudencia no significa que esta doctrina no deba recogerse en el IGIC. A juicio de quien suscribe este trabajo, el establecimiento de esta presunción admitiendo la prueba en contrario lo demanda no sólo este criterio de coherencia con el IVA, sino también la misma realidad de las sociedades mercantiles en Canarias: existen muchas sociedades cuya actividad no puede calificarse de empresarial o profesional, a efectos del IGIC, sin forzar las propias categorías de la Ley 20/1991.

Igualmente, ha sido determinante para el cambio normativo la posición jurisprudencial del Tribunal Supremo manifestada en sus sentencias de 25 de septiembre de 2002, de 24 de junio de 2003, 23 de abril y 12 de junio de 2004, respecto a la posición como sujetos pasivos del IVA de las sociedades municipales cuyo capital pertenece íntegramente al Ayuntamiento que lo constituye y realiza, por gestión directa, funciones públicas.

De forma sistemática, la situación quedaría del modo siguiente:

a) No se consideran empresarios o profesionales las entidades mercantiles meramente tenedoras de activos fijos que no han sido afectados al desarrollo de actividad

empresarial o profesional alguna. En particular, dentro de este grupo deben incluirse aquellas que disfrutaban del derogado régimen de sociedades patrimoniales en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades.

No obstante, tendrán la consideración de empresarios o profesionales respecto de aquellos bienes o derechos integrantes del activo fijo que se afecten a actividades económicas.

b) No se consideran empresarios o profesionales las sociedades públicas que cumplan las siguientes condiciones:

- Que el capital sea propiedad íntegramente de un órgano territorial público.
- Que tenga la consideración de órgano técnico-jurídico del órgano territorial público que lo crea, al gestionar de forma directa servicios públicos.
- Que el único y exclusivo destinatario sea el órgano territorial público que lo crea.
- Su financiación será la correspondiente consignación en los presupuestos del órgano territorial público.

Al igual que se ha expresado anteriormente en la letra a), cabe la posibilidad de que estas sociedades mercantiles públicas tengan la consideración de empresarios o profesionales, y por tanto sus operaciones sujetas al IGIC si se efectúan en Canarias, por las operaciones que realicen con terceros o por las operaciones que realicen con el propio órgano territorial público distintos de la gestión directa de funciones públicas.

Pero la modificación de los números 2 y 6 del artículo 5 de la Ley 20/1991 no sólo afecta a determinadas sociedades en concreto: entidades mercantiles meramente tenedoras de activos fijos que no han sido afectados al desarrollo de actividad empresarial o profesional alguna y determinadas sociedades públicas, sino en general a todas las sociedades mercantiles. La cuestión se centra en qué supuestos.

Expresábamos al principio de esta exposición que la modificación en este precepto tiene más incidencia teórica que práctica, dado que en el común de las sociedades mercantiles es difícil encontrar operaciones efectuadas en Canarias no sujetas al IGIC por no tener la consideración la sociedad mercantil en dicha entrega de empresario o profesional, es decir que se rompa la presunción de que toda sociedad mercantil es empresario o profesional y sus operaciones se efectúan en el marco de una actividad empresarial o profesional.

En la búsqueda de estos supuestos podemos distinguir varios ejemplos:

- Entregas de bienes que en ningún caso se afectaron al desarrollo de actividades empresariales o profesionales.

Ejemplo de ello, es la adquisición de una vivienda por parte de una sociedad mercantil que ha sido utilizada como tal por su administrador único, y posteriormente es objeto de transmisión.

Hasta el día 25 de diciembre de 2008, dicha entrega estaría sujeta al IGIC pero

exenta por tratarse de una segunda transmisión de una edificación, con posibilidad de renuncia a la exención de darse las circunstancias previstas en el artículo 1.4 de la Ley 20/1991. En caso de no haber la renuncia, la entrega estaría sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas (en adelante, TPO) del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en virtud de lo expresado en el artículo 4.4.a) de la Ley 20/1991 y en el artículo 7.5 del texto refundido del ITPAJD aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre.

Desde el día 26 de diciembre de 2008, dicha operación se encuentra no sujeta al IGIC, y sujeta a la modalidad de TPO del ITPAJD, en virtud de lo establecido en los artículos 1.1 y 7.5 del texto refundido del ITPAJD.

Como comprobamos, una de las consecuencias de la no sujeción al IGIC es su automática sujeción a la modalidad de TPO del ITPAJD.

- Entregas de bienes excluidos del derecho a la deducción conforme a lo previsto en el artículo 30 de la Ley 20/1991.

Las cuotas soportadas del IGIC que no pueden ser objeto de deducción, previstas en el citado artículo 30, se debe a la presunción, que admite prueba en contrario, de incumplimiento por parte del bien o servicio adquirido o importado del requisito objetivo de la relación directa que implica, conforme a lo previsto en los números 5, 6, 7 y 8 del

artículo 29 de la Ley 20/1991, que la cuota soportada puede ser objeto de deducción si el bien o servicio adquirido o importado se afecta exclusivamente a la actividad empresarial o profesional.

Por tanto, debemos diferenciar varios casos:

a) Una sociedad mercantil adquiere un vehículo que tenga la consideración de retribución en especie para un directivo. La entrega posterior de dicho vehículo, al no considerarse afecta a la actividad empresarial o profesional de la sociedad mercantil titular del mismo, se encuentra no sujeta al IGIC y sujeta a la modalidad de TPO del ITPAJD.

b) Una sociedad mercantil adquiere un vehículo que utiliza simultáneamente para actividades empresariales o profesionales y actividades personales de empleados y directivos. El IGIC soportado en su adquisición no puede ser objeto de deducción, ni siquiera parcialmente, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 29.6.2º de la Ley 20/1991. Su entrega interior estará sujeta al IGIC, dado que parcialmente se ha utilizado en actividades económicas, aunque exenta del IGIC por aplicación de la exención técnica prevista en el artículo 10.1.25º del cuerpo legal mencionado. Por supuesto, esta operación estará no sujeta a la modalidad del TPO del ITPAJD.

c) Incluso pueden existir supuestos de sujeción parcial al IGIC cuando estamos ante bienes adquiridos o importados divisibles y que se afectan parcialmente a la acti-

vidad empresarial o profesional. En efecto, conforme al artículo 29.8 de la Ley 20/1991 cabe la posibilidad de deducción parcial de la cuota soportada cuando se trate de elementos patrimoniales que se utilicen parcialmente en la actividad empresarial o profesional, siempre y cuando se traten de elementos patrimoniales divisibles, es decir susceptibles de un aprovechamiento separado e independiente. Patrón de ello, sería la adquisición de un bien inmueble donde cabe una utilización independiente como vivienda y como despacho profesional, pues aunque se trata de una misma edificación dispone, por ejemplo, de entradas independientes.

La entrega posterior de dicho elemento patrimonial estaría sujeta al IGIC parcialmente por la parte afecta a la actividad empresarial o profesional (que coincidirá con el porcentaje de afectación) y no sujeta por la parte afecta a actividades no económicas.

Por último, debemos reiterar que la consecuencia inmediata de la declaración de no sujeción en el IGIC como consecuencia de la ruptura de la presunción *iuris et de iure* relativa a la posición como empresario o profesional en todo caso de las sociedades mercantiles, será la sujeción a la modalidad de TPO del ITPAJD de las operaciones no sujetas al IGIC.

## **2. TRANSMISIÓN DE NEGOCIOS EN MARCHA**

En este punto analizaremos la modificación del artículo 9.1º. Este apartado regulaba la no sujeción al IGIC de determinadas operaciones de transmisión de negocios en

marcha, cuando un tercero continúe con el ejercicio de la actividad adquirida. En estos casos, por razones de simplificación, la Ley entiende que, a sus efectos, esta transmisión no existe, o si se quiere, en lenguaje jurídico tributario, que la operación no está sujeta al Impuesto, estableciendo al mismo tiempo que los adquirentes se colocan en la misma posición subjetiva que tenía el transmitente, que es lo se conoce con el nombre de subrogación.

Las modificaciones que se introducen en el artículo 9.1º vienen exigidas por la nueva redacción del artículo 7 de la Ley del IVA, a fin de adecuarlo a la jurisprudencia comunitaria, especialmente a la Sentencia de 27 de noviembre de 2003 recaída en el Asunto C-497/01, y que, obviamente, por razones de coherencia y convergencia impositiva, debe incorporar también el IGIC.

Hasta el día 25 de diciembre de 2008, las operaciones no sujetas por transmisión de negocios en marcha eran, de forma resumida, las siguientes:

- La transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional, siempre que el adquirente continuase con la misma actividad económica.
- Las aportaciones de ramas de actividad derivadas de operaciones de fusión, escisión y aportaciones no dineraria de ramas de actividad, siempre que se beneficien del régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canjes

de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea, previsto en el Capítulo VIII del Título VII (artículo 83 y siguientes) del texto refundido del Impuesto sobre Sociedades aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

- La transmisión *mortis causa* del patrimonio empresarial o profesional, siempre que los herederos continúen con la actividad.
- El adquirente se subroga en la posición del transmitente respecto a la deducción y respecto al supuesto de exención previsto en el artículo 10.1.22º de la Ley 20/1991 (segundas y ulteriores entregas de edificaciones).
- La desafectación posterior de los bienes y derechos transmitidos de las actividades empresariales o profesionales, supondrá la sujeción de la transmisión.

Desde el día 26 de diciembre de 2008, la situación es la siguiente:

- Se sustituye el requisito de tratarse de una operación de transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional, de una operación de fusión, escisión o de aportación no dineraria de ramas de actividad, por el concepto único de transmisión de

una "unidad económica autónoma" que se define como conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporeales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, sea capaz de desarrollar una actividad económica o empresarial por sus propios medios.

Se trata de un concepto similar al de rama de actividad previsto en el artículo 83.4 del texto refundido del Impuesto sobre Sociedades.

- No resulta necesario que el adquirente continúe con la misma actividad económica que desarrollaba el transmitente, pero sí que se afecte de forma efectiva a una actividad empresarial o profesional.
- Tampoco resulta relevante que el adquirente desarrolle la misma actividad que el transmitente.
- La aplicación de la no sujeción es con independencia del régimen fiscal que resulte aplicable en otros tributos a dicha transmisión del negocio en marcha, en especial el previsto en el Capítulo VIII del Título VII del texto refundido del Impuesto sobre Sociedades.
- Se mantiene la subrogación del adquirente en la posición del transmitente y la consecuencia de la posterior desafectación de los bienes o derechos transmitidos no sujetos al IGIC.

Esta es con carácter general la situación tras la reforma de la transmisión de los negocios en marcha, no obstante, el legislador se excluye de la no sujeción las siguientes operaciones:

a) Para comprender el primer supuesto de exclusión partamos de las consecuencias de la transmisión de los bienes muebles o semovientes integrantes de las existencias de una actividad comercial, por la cual el transmitente tenía la consideración de comerciante minorista a efectos del IGIC y el adquirente tiene derecho a la deducción de la totalidad del IGIC soportado, por ejemplo realiza una actividad comercial por la que no tiene la consideración de comerciante minorista. Se trata de la transmisión de la totalidad de la actividad empresarial no sujeta al IGIC.

El comerciante mayorista cuando entregase los bienes procedentes de las existencias transmitidas por el comerciante minorista, repercutiría el IGIC por tratarse de una operación sujeta y no exenta, sin embargo no podría deducir el IGIC soportado por el comerciante minorista por dos razones: porque se subroga en la posición del comerciante minorista en materia de deducciones y porque no ha soportado ninguna cuota de IGIC en la transmisión de las existencias, puesto que se trata de una operación no sujeta. En definitiva, está obligado a repercutir el IGIC y sin embargo no puede deducir cuota de IGIC alguna.

Para evitar dicha circunstancia, en la transmisión de una unidad económica autónoma consistente en una actividad comer-

cial por la que el transmitente tenga la consideración de comerciante minorista y el adquirente tenga derecho a la deducción total o parcial del IGIC soportado en la adquisición o importación de bienes o servicios, dicha transmisión se encuentra sujeta al IGIC pero exenta por aplicación de lo dispuesto en el artículo 10.1.27º, pero exclusivamente en lo relativo a las existencias, con ello en la futura entrega de tales existencias por parte del adquirente podrá deducir la carga impositiva implícita a que se refiere el artículo 29.3 de la Ley 20/1991.

El resto de los bienes no integrantes de las existencias no podrán estar exentas por aplicación de lo dispuesto en el artículo 10.1.27º, por lo que podrá estar exenta por cualquier otro concepto, incluso teniendo la posibilidad de renunciar a las exenciones inmobiliarias.

b) Tampoco resulta aplicable la no sujeción cuando se den las siguientes circunstancias:

- Cuando el transmitente tenga la consideración de empresario o profesional conforme a lo dispuesto en el artículo 5.4.a) de la Ley 20/1991, es decir los arrendadores y quienes constituyan amplíen o transmitan derechos reales de goce o disfrute sobre bienes inmuebles.
- Que se trate de meras cesiones de bienes, es decir cuando se trate de la transmisión de bienes arrendados cuando no se acompañe de una estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos o

de uno de ellos, que permita considerar a la misma constitutiva de una unidad económica autónoma.

Ejemplo de ello sería, un empresario arrendador que tiene como único elemento patrimonial un local que tiene arrendado, la entrega de dicho local ciertamente se trata de la totalidad de su patrimonio empresarial, sin embargo no se trata de una unidad económica autónoma que requiere un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporeales. Por todo ello, dicha transmisión se encuentra sujeta al IGIC.

Cuando el transmitente sea un arrendador, podríamos señalar que la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial afecto a la actividad de arrendamiento estaría no sujeto al IGIC cuando dicha actividad empresarial tuviera la consideración de actividad económica a los efectos de lo establecido en el artículo 27.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, y se transmitiera no sólo los bienes arrendados sino también el local, o locales, donde exclusivamente se lleve a cabo la gestión de la actividad de arrendamiento.

c) Cuando el transmitente tenga la consideración de empresario o profesional conforme a lo dispuesto en el artículo 5.4.b) de la Ley 20/1991, es decir los urbanizadores de terrenos, promotores, constructores o rehabilitadores de edificaciones de forma ocasional.

Ejemplo claro de esta exclusión lo tenemos en una persona física que es propietario de un solar y promueve de forma ocasional la edificación de viviendas. Esta es su única actividad económica, por lo que tiene la consideración de empresario a efectos del IGIC. En este caso, la transmisión de la totalidad de la actividad ocasional de promoción inmobiliaria estará sujeta al IGIC.

### **3. GENERALIZACIÓN DE LA RENUNCIA A LA EXENCIÓN DE LA FRANQUICIA FISCAL**

La modificación del artículo 10.1.28º de la Ley 20/1991, regulador de la exención de las operaciones efectuadas por las personas físicas que el año natural anterior tuviera un volumen de operaciones inferior a determinado importe, tiene como objeto establecer la posibilidad de la renuncia a la franquicia del Impuesto, no sólo a los titulares de explotaciones agrícolas (que son los únicos que hasta la entrada en vigor de la Ley 4/2008 podían renunciar a la franquicia), sino a todo empresario o profesional persona física.

Se trata de una medida de incentivo a la inversión dado que permite, con la renuncia, deducir el IGIC soportado, salvo que fuera aplicable a las operaciones efectuadas por la persona física otra exención limitada prevista en el artículo 10.1 de la Ley 20/1991, lo que haría ciertamente innecesaria ejercitar la renuncia, salvo en lo relativo a las exenciones inmobiliarias que también pueden ser objeto de renuncia.

Ejemplo de esto último sería una persona física que comienza su actividad

empresarial de compra-venta de edificaciones y no renuncia a la exención prevista en el artículo 10.1.28º. En este caso, las entregas de las edificaciones el primer año natural de desarrollo de su actividad empresarial estarían exentas no sólo por la aplicación de lo dispuesto en el precepto citado, sino también por el supuesto de exención previsto en el artículo 10.1.22º (exención de las segundas y ulteriores entrega de edificaciones), no siendo posible la renuncia a esta última exención, conforme a lo dispuesto en el artículo 10.4 de la Ley 20/1991, dado que también es aplicable la exención prevista en el artículo 10.1.28º, y la renuncia a la aplicación de la exención contemplada en este precepto únicamente es posible en el plazo de un mes desde el inicio de las actividades empresariales, cosa que no ha efectuado, o en el mes de enero con efecto de ese año natural (de acuerdo con la regulación reglamentaria del ejercicio material de esta renuncia contenida en el artículo 29 del Decreto 182/1992, de 15 de diciembre).

Si ha efectuado la renuncia al artículo 10.1.28º a través de la declaración censal en el plazo correspondiente, únicamente sería aplicable el supuesto de exención previsto en el artículo 10.1.22º y podría renunciar al mismo si se dan los requisitos previstos en el artículo 10.4.

### **4. FRANQUICIA FISCAL EN LAS IMPORTACIONES DE BIENES**

Se modifican los supuestos de franquicia fiscal a la importación de bienes previstos en los números 3.27º y 11 del artículo 14 de la Ley 20/1991. Estas modificaciones

entran en vigor de forma retroactiva el día 1 de diciembre de 2008, fecha límite que disponían los Estados miembros para actualizar tales franquicias en el IVA e impuestos especiales, conforme a lo dispuesto en la Directiva 2007/74/CE, de 20 de diciembre de 2007, relativa a la franquicia en el Impuesto sobre el Valor Añadido y de los Impuestos Especiales de las mercancías importadas por viajeros procedentes de terceros países. Esta Directiva no afectaba al IGIC, pero la necesidad de mantener cierta coherencia y no perjudicar a los importadores sujetos a este tributo hacía necesaria efectuar estas modificaciones.

Dos son las variaciones efectuadas en el número 3.27º, por un lado se actualiza los importes de las franquicias aplicables a las importaciones de bienes en régimen de viajeros, y, por otro lado, incorpora a la Ley, elevando su rango normativo, las condiciones para la aplicación de estas franquicias que en la actualidad aparecen reguladas en el Real Decreto 2538/1994, de 29 de diciembre.

Respecto al número 11, la modificación es muy concreta: revisión del importe de la exención aplicable a importación de los bienes de escaso valor, cuya cuantía se eleva de 22 a 150 euros.

##### **5. MODIFICACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE COMO CONSECUENCIA DE CUOTAS DEVENGADAS DE IGIC TOTAL O PARCIALMENTE INCOBRABLE**

El número 7 del artículo 22 de la Ley 20/1991, regulador de la regla general de la

base imponible en las entregas de bienes y prestaciones de servicios, prevé un supuesto específico de reducción de la base imponible en el caso de que el crédito resultante de la cuota de IGIC repercutido resulte total o parcialmente incobrable. Entre los requisitos que se exigen para hacer efectiva la reducción de la base imponible está el haber transcurrido más de dos años desde el devengo de la operación sin haber cobrado total o parcialmente el IGIC repercutido. La modificación legal que se efectúa supone rebajar este requisito temporal de dos años a un año.

El problema estriba en la situación de aquellas cuotas de IGIC que a 26 de diciembre de 2008, fecha de entrada en vigor de la alteración normativa que nos ocupa, ha transcurrido más de un año pero menos de dos años y tres meses desde el devengo de las operaciones (los tres meses se refiere al período que se dispone a la finalización de dicho plazo para materializar la modificación de la base imponible) sin haber sido cobradas por el sujeto pasivo total o parcialmente. Para resolverlo la disposición transitoria tercera de la Ley 4/2004 expresa que, cumpliéndose el resto de los requisitos previstos en el artículo 22.7 de la Ley 20/1991 para efectuar la modificación de la base imponible, podrá procederse a la reducción de la base imponible en el plazo de tres meses (hasta el día 26 de marzo de 2009). Transcurrido dicho plazo se perderá el derecho a ejercer la reducción respecto de tales cuotas de IGIC incobrables.

Esta medida transitoria y excepcional no es aplicable cuando el sujeto pasivos que

durante el referido plazo de tres meses puedan reducir la base imponible por aplicación de lo dispuesto en el número 6 del citado artículo 22, supuesto de reducción de la base imponible cuando exista declaración de concurso de acreedores del adquirente de los bienes o servicios y no haya abonado el IGIC devengado. Con esta matización, se intenta salvaguardar los intereses de la Administración tributaria que se encuentran mejor defendidos en un proceso de concurso de acreedores por dos motivos:

- Porque puede personarse como acreedor.
- Porque mientras en el supuesto de reducción de la base imponible previsto en el número 7 no cabe rectificación al alza de la base imponible si con posterioridad a la reducción el sujeto pasivo obtuviese el cobro total o parcial del IGIC devengado (salvo de que el adquirente no se un empresario o profesional); en el supuesto de reducción de la base imponible previsto en el número 6 cabe la rectificación al alza de la base imponible si se sobresea el expediente de concurso de acreedores.

## 6. TIPOS IMPOSITIVOS

Los tipos impositivos afectados por las reformas legales son dos: el tipo cero y el tipo reducido del 2 por 100.

En el tipo cero dos son las modificaciones, por una parte, y en coherencia con

las modificaciones producidas en el Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias y en el Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre Combustibles Derivados del Petróleo, se establece la aplicación del tipo cero a la entrega o importación de biodiesel, bioetanol y biometanol, así como la entrega o importación de estos bienes mezclados con productos derivados del petróleo; y, por otra parte, la aplicación de este tipo a las ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción de infraestructura ferroviaria, como obra de equipamiento comunitario, no sólo cuando las promueva directamente la Administración pública sino cuando ésta actúe indirectamente a través de otra entidad que no tenga tal consideración y siempre que ésta entidad ostente título administrativo habilitante, concedido por la Administración pública, que le otorgue capacidad necesaria para contratar la realización de las infraestructuras ferroviarias.

En cuanto a la modificación del tipo reducido del 2 por 100, se trata ya de clásico, pues en la disposición transitoria de la Ley 5/2008, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2009, se prevé, exclusivamente para el 2009, el aplicación de este tipo a la entrega o importación de los vehículos híbridos eléctricos.

Nos reafirmamos un año más en la consideración que se trata de una invasión de una competencia estatal y por tanto se trata de una medida inconstitucional.

## **7. NACIMIENTO DEL DERECHO A LA DEDUCCIÓN DE LAS CUOTAS EXIGIBLES A LA IMPORTACIÓN Y MODIFICACIÓN DEL DOCUMENTO JUSTIFICATIVO A LA DEDUCCIÓN DE ESTA CUOTA**

Se examina la modificación de los artículos 31.1.2º, 32 y 33.4 de la Ley 20/1991, que entran en vigor el día 1 de enero de 2009, conforme a lo dispuesto en la disposición final quinta.d) de la Ley 4/2008.

La modificación del artículo 32, regulador del nacimiento del derecho a la deducción, supone establecer un sólo momento para dicho nacimiento, con independencia de que se trate de operaciones de entregas de bienes, prestaciones de servicios o de importaciones: el devengo de la operación. Con anterioridad a esta reforma, existían dos momentos, para las operaciones interiores su devengo y para las importaciones el momento del pago de la cuota de IGIC soportada a la importación.

Derivada de esta circunstancia, es la modificación del artículo 31.1.2º regulador del documento justificativo de la deducción en el supuesto de las importaciones que pasa de ser la carta de pago justificativo del abono de la cuota devengada, a ser la declaración donde consta la liquidación practicada por la Administración (DUA) o la autoliquidación en que conste la liquidación en el caso de tratarse de las operaciones asimiladas a las importaciones (puesto que la Administración Tributaria Canaria no ha aprobado tales autoliquidaciones, el documento justificativo será el DUA); y la modi-

ficación del artículo 33.4, regulador del momento en que se entiende soportada la cuota de IGIC deducible, donde se establece que con carácter general es cuando el sujeto pasivo que la soportó reciba el documento justificativo, eliminándose la especialidad de las cuotas exigibles por la importación de bienes.

## **8. PLAZO DE SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN PARA LOS EMPRESARIOS O PROFESIONALES NO ESTABLECIDOS EN CANARIAS**

La modificación que se analiza en este apartado está incluida en el artículo segundo de la Ley 6/2008, de 23 de diciembre, de medidas tributarias incentivadoras de la actividad económica, en uso de la capacidad de modificación legal respecto a las obligaciones formales que el Estado ha delegado a la Comunidad Autónoma de Canarias, en virtud de lo establecido en la disposición adicional segunda de la Ley Orgánica 7/2002, de 27 de diciembre. Se trata de un cambio normativo muy sencillo pues se limita a legalizar el plazo de solicitud de devolución del IGIC soportado por los empresarios o profesionales no establecidos en Canarias (seis meses), que con anterioridad estaba prevista en el artículo 10 del Decreto 182/1992, de 15 de diciembre.

## **9. RÉGIMEN ESPECIAL DEL GRUPO DE ENTIDADES**

La modificación del artículo 58.oc-ties.cuatro de la Ley 20/1991 viene exigida por simple coherencia en la regulación del Impuesto, pues se trata de permitir a las

entidades que aplican este régimen especial la posibilidad de solicitar la devolución al final de cada período de liquidación.

Por otra parte, la disposición transitoria segunda regula la posibilidad de renunciar, en el mes de enero de 2009, al régimen especial del grupo de entidades aunque no haya transcurrido el plazo de tres años de permanencia obligatoria en dicho régimen especial.

Esta posibilidad de renuncia se previó inicialmente para permitir a las entidades que aplican este régimen especial acogerse al sistema de devolución mensual, puesto que en la redacción inicial del proyecto de ley no estaba previsto para este régimen especial, no obstante, con la redacción posterior del artículo 58.octies.cuatro de la Ley 20/1991, y su homónimo de la Ley del IVA, esta disposición transitoria ha perdido toda eficacia, salvo permitir renunciar por otras razones a la aplicación del régimen especial antes del transcurso del plazo mínimo de permanencia de tres años, como se ha indicado anteriormente.

#### **10. DEVOLUCIÓN A EMPRESARIOS O PROFESIONALES NO ESTABLECIDOS EN CANARIAS**

La modificación en este punto es puntual y sencilla, puesto que se trata de legalizar el plazo de presentación de las solicitudes de devolución que anteriormente estaba prevista en el Decreto 182/1992, de 15 de diciembre.

Este cambio normativo responde al contenido de diversas sentencias del

Tribunal Superior de Justicia de Canarias que expresaban que dicho plazo de presentación debía contenerse en una norma de rango legal y no reglamentaria.

#### **11. IMPUESTO ESPECIAL DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CANARIAS SOBRE COMBUSTIBLES DERIVADOS DEL PETRÓLEO Y ARBITRIO SOBRE IMPORTACIONES Y ENTREGAS DE MERCANCÍAS EN LAS ISLAS CANARIAS**

Se analizan conjuntamente las reformas legales en el Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre Combustibles Derivados del Petróleo (en adelante, Impuesto sobre Combustibles) y el Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias (en adelante, AIEM), porque responden a la misma idea: la necesidad de dejar sin tributación (ya sea declarando su no sujeción, en el supuesto del Impuesto sobre Combustibles, y la sujeción al tipo de 0 euros por mil litros en el caso del AIEM), teniendo en cuenta el objeto imponible de cada uno de los tributos que nos ocupa, a la producción, comercialización e importación de determinados biocarburantes (bioetanol, biometanol y biodiesel) mezclados principalmente con gasolina y gasoil.

Estas modificaciones fiscales se enmarcan en el objetivo de primar la utilización de los biocarburantes como sustitutivos de los combustibles convencionales, fines conservacionistas y la promoción de energías renovables.

Se prevé que el Gobierno de Canarias, en el caso del Impuesto sobre Combustibles, y la Consejería de Economía y Hacienda, en el supuesto del AIEM regulen las condiciones y requisitos para determinar el porcentaje de biocarburante mezclado en determinados productos derivados del refinado del petróleo.

### **III. IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS**

Agruparemos las modificaciones producidas en este tributo en dos bloques: de un lado las de carácter general aprobadas por el Estado a través de la ya citada Ley 4/2008 (salvo la relativa al artículo 43 del Texto Refundido regulador de dicho impuesto, que se contiene en la Ley 2/2008, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2009); y de otro, las de carácter particular contenidas en la ya referenciada Ley 6/2008 del Parlamento de Canarias.

#### **1. MEDIDAS DE APLICACIÓN GENERAL EN TODO EL TERRITORIO ESPAÑOL**

La oportunidad para llevar a cabo importantes modificaciones en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante ITPAJD), no ha sido aprovechada en la Ley 4/2008 más que para barnizar determinadas cuestiones tradicionalmente reclamadas, dejando en el tintero otras muchas; basta para ello señalar que la modificación más importante producida en este impuesto ni siquiera ha sido tratada expresamente en

su propia normativa, sino que se encuentra recogida en la normativa del IVA y, en el ámbito de nuestro territorio, del IGIC.

#### **A) Base imponible de las concesiones administrativas**

Muchas han sido las críticas que la letra b) del apartado 3 del artículo 13 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado mediante el Real Decreto legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (en adelante, Texto Refundido), ha recibido, dado que el valor que se obtenía con la anterior redacción de la capitalización simple no era un "valor real" y, en todo caso, no coincidía con el calculado por el concesionario, que lo hacía lógicamente mediante capitalización compuesta para ver si la inversión financiera que suponían los pagos a efectuar a la Administración le eran rentables o no y cuál era esa rentabilidad.

La nueva redacción de esta letra b) para el cálculo del valor real de las concesiones en las que se haya señalado un canon, precio, participación o beneficio mínimo que deba satisfacer el concesionario periódicamente, cuando la duración de la concesión fuese superior al año, incorpora la tan deseada variable del "tiempo"; así, en estos casos, se capitalizará, según el plazo de la concesión, al 10 por 100 la cantidad anual que satisfaga el concesionario.

Con un ejemplo veremos la diferencia entre uno y otro método de cálculo: supongamos una concesión a 3 años con un canon

anual de 100.000 € pagadero a principios de cada año:

- Con la redacción anterior, la base imponible era el resultado de calcular el valor actual de una renta perpetua y prepagable:

$$\frac{100.000}{0,10} \times (1 + 0,10) = 1.100.000 \text{ €}$$

- Con la redacción actual, la base imponible será el resultado de calcular el valor actual de una renta constante a 3 años y prepagable:

$$100.000 \times \frac{1 - (1 + 0,10)^{-3}}{0,10} \times (1 + 0,10) = \\ = 273.553,72 \text{ €}$$

### **B) Base imponible transmisión de derechos sobre inmuebles en construcción**

Se regulan fiscalmente los comúnmente conocidos como "pases", es decir la transmisión de derechos en la adquisición de bienes inmuebles en construcción, cuya base imponible, según criterio, en nuestra opinión, más que discutible, de la Dirección General de Tributos, era determinada en función del valor total construido de los inmuebles, y que ahora expresamente se dispone en el artículo 17.1 del Texto Refundido que la base imponible estará constituida por el valor real del bien en el momento de la transmisión del crédito o derecho, sin que pueda ser inferior al importe de la contraprestación satisfecha por la cesión.

### **C) Operaciones societarias**

La aprobación por el Consejo de la Unión Europea de la Directiva 2008/7/CE, de 12 de febrero de 2008, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, cuya entrada en vigor se produjo el 12 de marzo de 2008, ha obligado a introducir modificaciones en nuestra normativa interna relativa a la modalidad de Operaciones Societarias.

La citada Directiva establece las operaciones que tendrán la consideración de "aportaciones de capital", entre las que desaparece el traslado de la sede de dirección efectiva de un Estado miembro a otro Estado miembro de forma expresa, las operaciones de reestructuración y las aportaciones a una sucursal situada en un Estado miembro, cuando su domicilio social y la sede de dirección efectiva no se encuentren en un tercer país o incluso estando la sede en él el domicilio social esté en un Estado miembro.

La no sujeción de las llamadas operaciones de reestructuración a dicha modalidad del impuesto obliga también a modificar los preceptos referentes, respectivamente, al sujeto pasivo, responsables subsidiarios y base imponible, de operaciones societarias, a fin de excluir a aquéllas. Además, ello conlleva, por una parte, la supresión de los supuestos de exención relativos a las operaciones de fusión, escisión, aportación de activos y canje de valores (ahora, de reestructuración), que deben convertirse en supuestos de no sujeción; y, por otra, la introducción de una exención en las modali-

dades de transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados, documentos notariales, aplicable a las operaciones de reestructuración y a los traslados de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de entidades de un Estado miembro a otro.

Esta nueva regulación comunitaria obliga a modificar el contenido de los preceptos del Texto Refundido en los siguientes términos:

- Se elimina de las operaciones sujetas enumeradas en el artículo 19.1 las relativas a la fusión y escisión, y se sustituye, en las aportaciones de los socios, aquellas que son para "reponer pérdidas" para contemplar ahora las "que no supongan un aumento de capital social". Se aclara que sólo quedan sujetos los traslados a España de sociedades cuya sede de dirección efectiva o domicilio social no estuviesen previamente situados en un Estado miembro de la Unión Europea.
- Se introducen tres nuevos supuestos de no sujeción junto al ya existente en el artículo 19.2: las operaciones de reestructuración, los traslados de sede de dirección efectiva o del domicilio social de sociedades de un Estado miembro de la Unión Europea a otro en cualquier caso, y por último la modificación de la escritura de constitución o de los estatutos de una sociedad y, en particular, el cambio del objeto social, la transfor-

mación o la prórroga del plazo de duración de una sociedad (aunque estas operaciones modificativas ya estaban no sujetas, por omisión, con la anterior redacción).

- Se crea un nuevo apartado 2 del artículo 20 para regular que las entidades cuyo domicilio social y sede de dirección efectiva se encuentren en un Estado miembro de la Unión Europea distinto de España no estarán sujetas a la modalidad de operaciones societarias cuando realicen, a través de sucursales o establecimientos permanentes, operaciones de su tráfico en territorio español. Tampoco estarán sujetas a dicho gravamen por tales operaciones las entidades cuya sede de dirección efectiva se encuentre en países no pertenecientes a la Unión Europea si su domicilio social está situado en un Estado miembro de la Unión Europea distinto de España. Y todo ello, a diferencia de la anterior redacción, con independencia de que exista o no en esos territorios un gravamen análogo.
- Se modifica el artículo 21 para definir, a efectos del gravamen sobre operaciones societarias, las ahora llamadas operaciones de reestructuración y que comprenden las siguientes: fusión, escisión, aportación de activos y canje de valores definidas en el artículo 83, apartados 1, 2,3 y 5, y en el artículo 94 del Texto Refundido del Impuesto sobre Socie-

dades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

- En los mismos términos señalados en relación al artículo 19.1, se modifican los artículos 23, 24 y 25 en lo que a los sujetos pasivos, responsables subsidiarios y base imponible respectivamente se refiere.

#### **D) Exención derivada de las operaciones de reestructuración**

La declaración de no sujeción de las operaciones de reestructuración suponen la modificación de la exención contenida en el artículo 45.I.B)10 del Texto Refundido, con objeto de mantener la neutralidad impositiva que respecto a esta operaciones contenía la regulación anterior, en cuanto al gravamen por las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas o de actos jurídicos documentados.

Merece la pena detenernos en este punto para hacer una breve reflexión fiscal con respecto a ambas redacciones:

Antes del 1 de enero de 2009 estaban exentas de la modalidad Operaciones Societarias las operaciones a las que les fuera de aplicación el régimen especial de la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas (referido básicamente a las fusiones y escisiones); la transmisión de estos patrimonios daba lugar a su no sujeción en IGIC, salvo en lo que a los bienes inmuebles se refería, que tributaban, por

aplicación del artículo 7.5 del Texto Refundido del ITPAJD, por la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas, quedando finalmente no sujeta por su incompatibilidad con la modalidad Operaciones Societarias.

Desde el 1 de enero de 2009 estas operaciones, ahora llamadas de reestructuración, están no sujetas a la modalidad Operaciones Societarias, con lo que por aplicación del artículo 9 de la Ley 20/1991 y el arriba citado artículo 7.5, la transmisión de inmuebles seguirá tributando por la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas pero ya no surge la incompatibilidad con Operaciones Societarias, por lo que se declara expresamente su exención.

#### **E) Exención relativa a las viviendas de protección oficial**

Se reúnen en un solo precepto, artículo 45.I.B).12 del Texto Refundido, todos los requisitos para gozar de las exenciones en este impuesto en materia de viviendas protegidas, distinguiendo diversos apartados según el tipo de operación de que se trate:

- En la letra a) se delimitan las operaciones exentas relacionadas con los terrenos; por un lado se incluye en el ámbito de la exención la transmisión de los terrenos, junto a los solares y la cesión del derecho de superficie para la construcción de edificios en régimen de viviendas de protección oficial, con lo que entrarían todo tipo de terrenos y no sólo los que tengan la calificación urbanística de solar. Y

- por otro, se restringe la exención sólo a un tipo de préstamos, los hipotecarios solicitados para la adquisición de aquéllos en cuanto al gravamen de actos jurídicos documentados.
- En la letra b) se regulan las operaciones exentas relacionadas con la construcción; se limita la exención en la modalidad de actos jurídicos documentados para las escrituras públicas otorgadas para formalizar, no cualquier acto o contrato relacionado con viviendas de protección oficial, sino tan sólo con la construcción de edificios en régimen de "viviendas de protección oficial", siempre que se hubiera solicitado dicho régimen a la Administración competente en dicha materia. Por lo que en nuestra opinión, entrarían en el ámbito de la exención las segregaciones, agrupaciones, obras nuevas, divisiones horizontales, etc.
  - La letra c) hace referencia a la transmisión de las viviendas; están exentas las escrituras públicas otorgadas para formalizar la primera transmisión de viviendas de protección oficial, una vez obtenida la calificación definitiva.
  - Una vez acabado el proceso de construcción y venta, la letra d) regula la financiación para la adquisición de las viviendas de protección oficial y, se incluyen expresamente, sus anejos inseparables; la exención se restringe a la constitución de préstamos hipotecarios (quedan fuera las ampliaciones de préstamos), estableciendo un límite cuantitativo (ya admitido en diversas consultas) equivalente al precio de las citadas viviendas, y siempre que este último no exceda de los precios máximos establecidos para las referidas viviendas de protección oficial.
  - No olvida la Ley reservar un apartado, la letra e), para hacer referencia a las operaciones de constitución de sociedades y ampliación de capital, cuando tengan por exclusivo objeto la promoción o construcción de edificios en régimen de protección oficial. Recordar la no sujeción establecida en la Directiva 2008/7/CE de las operaciones de fusión y escisión.
  - Al igual que la anterior redacción del artículo 45.I.B).12, para el reconocimiento de las exenciones previstas en las letras a) y b) anteriores bastará que se consigne en el documento que el contrato se otorga con la finalidad de construir viviendas de protección oficial y quedará sin efecto si transcurriesen tres años a partir de dicho reconocimiento sin que obtenga la calificación o declaración provisional, y añadiendo la nueva redacción que este plazo será de cuatro años si se trata de terrenos.
  - Como novedad, y para mayor seguridad jurídica, se aclara que en el supuesto de las letras a) y b), el

cómputo del plazo de prescripción previsto en el artículo 67 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, comenzará a contarse una vez transcurrido el plazo de tres o cuatro años de exención provisional.

- Finalmente se incluye como una norma de vigencia indefinida, lo establecido en la disposición transitoria duodécima de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, al señalar que las exenciones previstas en este número se aplicarán también a aquéllas que, con protección pública, dimanen de la legislación propia de las Comunidades Autónomas, siempre que los parámetros de superficie máxima protegible, precio de la vivienda y límite de ingresos de los adquirentes no excedan de los establecidos en la norma estatal para las viviendas de protección oficial.

#### **F) Exención relativa a la titulación de activos financieros**

Las diversas normas, relativas a la titulación de activos financieros, no regulaba los aspectos fiscales de los nuevos fondos de titulación, por lo que, teniendo en cuenta la identidad de estructura y fines de los nuevos fondos de titulación hipotecaria y, sobre todo, que su propia esencia es la titulación por pequeñas diferencias entre los activos que conforman estos fondos, para la existencia y desarrollo de estos instrumen-

tos financieros, se establece, según la disposición transitoria primera, con efectos retroactivos, la exención total de estos fondos en la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD. Esta retroactividad *sine die* permite que se pueda llevar a cabo la rectificación de las autoliquidaciones ya presentadas.

#### **G) Comprobación de valores**

Tras la modificación del artículo 57.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, operada por la Ley 36/2006, varias son las Comunidades Autónomas que han aprobado, como medio para realizar las comprobaciones de valor de bienes inmuebles, la aplicación de coeficientes multiplicadores.

En este sentido, al entrar en vigor el Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, en virtud de lo dispuesto en su artículo 157, cuando se declara conforme a los valores publicados por la Administración (ya sea por referencia a valores que figuren en registros oficiales a los que se aplica un coeficiente multiplicador, o por precios medios de mercado), ésta ya no puede comprobar dicho valor.

Por ello, ha sido necesario añadir al apartado 3 del artículo 46 que no obstante en los casos en que el valor declarado como valor real es superior al comprobado, aquél tendrá la consideración de base imponible, si el valor resultante de la comprobación o el valor declarado resultase inferior al precio o

contraprestación pactada, se tomará esta última magnitud como base imponible.

#### **H) Documentos privados**

Esta modificación no es más que la elevación a rango legal de una cuestión, doctrinal y jurisprudencialmente controvertida, que estuvo regulada en el artículo 94.3 del Reglamento del ITPAJD aprobado por el Real Decreto 828/1995, aunque este artículo fue anulado por el Tribunal Supremo en sentencia de 5/12/1998, por constituir una materia sometida al principio de reserva de ley.

Ahora se añade una última frase al apartado 2 del artículo 50 del Texto Refundido para recoger que la fecha de los documentos privados que a efectos de la exacción del ITPAJD se toma en cuenta, tanto para el cómputo del plazo de la prescripción como para determinar el régimen jurídico aplicable a la liquidación que proceda por el acto o contrato, es la misma.

#### **I) Admisión de documentos en los Registros públicos**

En el artículo 54.1 del Texto Refundido, y con el fin de aclarar las competencias de las Administraciones tributarias de las Comunidades Autónomas, se modifica el requisito para inscribir los documentos que sean objeto de este Impuesto, concretando que deben ser presentados en la Administración tributaria competente, sin cuya constatación no podrán ser inscritos en el Registro correspondiente.

#### **J) Gravamen de las transmisiones y rehabilitaciones de grandezas**

Con efectos desde el 1 de enero de 2009, se actualizan un 2 por 100 las cantidades establecidas en la escala de gravamen aplicable a las transmisiones y rehabilitaciones de grandezas.

#### **K) Administración tributaria competente**

Para aclarar cualquier duda que pudiera suscitarse respecto a actuaciones con Administraciones no competentes, en el artículo 56.4 del Texto Refundido se dispone que la competencia para la aplicación del Impuesto y el ejercicio de la potestad sancionadora, corresponde a la Administración tributaria de la Comunidad Autónoma o del Estado a la que se atribuya su rendimiento, de acuerdo con los puntos de conexión aplicables. Para ello se da nueva redacción a este apartado 4 del artículo 56, declarado inconstitucional por sentencia de 5 de abril de 2006, y relativo a la obligación del presentador del documento.

#### **L) Modificación no expresa del artículo 7.5 del Texto Refundido**

Resulta cuanto menos extraño que no se haya hecho ninguna modificación del artículo 7.5 del Texto Refundido, tras la nueva redacción de la Ley 20/1991 en virtud de la cual, por un lado, las sociedades mercantiles no en todo caso se reputan como empresarios (artículo 5.2); y por otro, que no toda entrega de bien o prestación de servicio

efectuada por una sociedad mercantil puede entenderse realizada en el desarrollo de una actividad empresarial (artículo 5.6). La íntima relación entre el IGIC y la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPAJD, justificada por el principio fundamental que prohíbe la doble imposición exige necesariamente, aunque sea de forma breve, una referencia a esta modificación.

Tanto el artículo 7.5 del Texto Refundido como el artículo 4.4 de la Ley 20/1991, establecen la incompatibilidad entre ambas figuras, previendo como excepción que cuando se trate de determinadas operaciones inmobiliarias exentas o no sujetas en el IGIC, pasarán a tributar por el concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPAJD. Pero el artículo 7.5 dice algo más y es que sin perjuicio de esta excepción inmobiliaria, cuando las operaciones integrantes del hecho imponible de esta última modalidad impositiva sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, y en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido (IGIC en el ámbito territorial de Canarias, a tenor de lo dispuesto en la Disposición Adicional tercera del Texto Refundido), no estarán sujetas a la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPAJD.

De ello se concluye que las operaciones que constituyen el hecho imponible de la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas realizadas por una sociedad mercantil que no sea reputada como empresaria ni

en el ejercicio de su actividad empresarial, quedarán sujetas a este impuesto, con independencia de que sean de naturaleza inmobiliaria.

### **M) Otras modificaciones**

Para cerrar este bloque de medidas normativas que afectan al ITPAJD, no hay que olvidar dos, que si bien no se pueden catalogar estrictamente como "novedades normativas del año 2009", parece aconsejable al menos una breve alusión a ellas.

La primera entró en vigor el 23/4/2008 y está contenida en el Real Decreto Ley 2/2008, de 21 de abril, de medidas de impulso a la actividad económica. En su Disposición Adicional segunda se estableció la no sujeción al gravamen establecido en el artículo 31.1 del Texto Refundido del ITPAJD (cuota fija de AJD), para las escrituras públicas que documenten la ampliación del plazo de los préstamos con garantía hipotecaria concedidos para la adquisición, construcción y rehabilitación de la vivienda habitual realizadas en el período de dos años a contar desde la entrada en vigor de este Real Decreto ley.

La segunda entró en vigor el 27/6/2008 y está contenida en el texto refundido de la ley del suelo aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2008, de 20 de junio. En su artículo 18.7 se contempla una exención del ITPAJD para "*las transmisiones de terrenos a que den lugar las operaciones distributivas de beneficios y cargas por aportaciones de los propietarios incluidos en actuaciones de transformación urbanística (...)*"; en este

punto no hay que olvidar que en el artículo 45.I.B).7 del Texto Refundido del ITPAJD se regula esta exención de forma más restrictiva al referirse sólo a las transmisiones de terrenos que se realicen a las Juntas de Compensación y con ocasión de la reparcelación. Lo más prudente, en nuestra opinión, dado que nos encontramos con dos redacciones absolutamente distintas y, aparentemente independientes, es esperar a conocer el criterio administrativo y judicial sobre cuál de las dos exenciones ha de primar.

**N) Aclaración tras el Auto del Tribunal Superior de Justicia de las Comunidades Europeas en relación con la tributación por Actos Jurídicos Documentados**

El Tribunal Superior de Justicia de Cataluña planteó el pasado 14 de abril de 2008 una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (en adelante TSJE) solicitando a dicho Tribunal que se pronunciara sobre la incompatibilidad (en virtud del artículo 33 de la Sexta Directiva-actual artículo 401 de la Directiva 2006/112/CEE-) entre el IVA y la cuota gradual de la modalidad Actos Jurídicos Documentados del ITPAJD, en aquellas operaciones inmobiliarias sujetas y no exentas de IVA y por tanto gravadas también en dicha modalidad.

Si bien a Canarias no le es de aplicación la Sexta Directiva por estar fuera del territorio de armonización del IVA, y por tanto esta cuestión no cabría plantearla con relación al IGIC, es interesante conocer la respuesta del TSJE.

Mediante Auto de 27 de noviembre de 2008, el TSJE declara que no existe incompatibilidad entre los citados impuestos y, por tanto, que el apartado 1 del artículo 33 de la Sexta Directiva no impide que se gire la cuota gradual de la modalidad Actos Jurídicos Documentados del ITPAJD en los supuestos de formalización de una escritura de compraventa realizada por un empresario cuya actividad consiste en la compraventa de inmuebles o su compra para su posterior transformación o arrendamiento. En concreto señala que el citado artículo 33 prohíbe exclusivamente aquellos impuestos, derechos o gravámenes que recaigan sobre el volumen de negocios, no oponiéndose a la imposición de determinados actos jurídicos así como a todas las formalidades a ellos relativas.

**2. MEDIDAS DE APLICACIÓN PARTICULAR EN LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CANARIAS**

Las modificaciones que se incorporan en la legislación del ITPAJD responden a diversas circunstancias. En primer lugar, se regulan las medidas recogidas por el Gobierno de Canarias en su informe sobre la situación de la economía canaria para incentivar la demanda privada, estableciendo, por un lado, la minoración de los actuales tipos reducidos del 6 por 100 y del 0,5 por 100 para las modalidades de Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados respectivamente, y creando, por otro, un tipo reducido específico para determinadas operaciones realizadas a favor de las sociedades de garantías recíprocas. Y en segundo lugar, se modifican algunos

requisitos exigidos en los preceptos que regulan los tipos reducidos para evitar situaciones discriminatorias desde la perspectiva, sobre todo, de la renta y vida familiar.

**A) Tipo impositivo en la adquisición vivienda habitual por familias numerosas**

- Se minorra el tipo reducido aplicable a la adquisición de vivienda habitual por familias numerosas, quedando fijado en el 4 por 100.
- Se suprime la limitación temporal que condicionaba el disfrute de este beneficio fiscal a que la adquisición del inmueble se produjera en el plazo de los 2 años siguientes a la fecha en que la familia del obligado tributario hubiera alcanzado la consideración legal de numerosa o, si ya lo fuere con anterioridad, en el plazo de los dos años siguientes al nacimiento o adopción de cada hijo.
- Se amplía el plazo para proceder a la transmisión de la anterior vivienda habitual, si la hubiere; ya que se cumpliría este requisito si antes de la adquisición de la vivienda ya hubiera vendido la anterior vivienda habitual sin plazo alguno de tiempo.

**B) Tipo impositivo en la adquisición vivienda habitual por personas con discapacidad**

- Se minorra el tipo reducido aplicable a la adquisición de vivienda habitual

por personas con discapacidad, quedando fijado en el 4 por 100.

- Siguiendo las indicaciones de la Disposición Adicional Octava de la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las personas en situación de dependencia, se sustituye la expresión "minusválido" por la de "personas con discapacidad".
- Se sustituye el requisito de "unidad familiar" por el de "la persona por la que el contribuyente tenga derecho a aplicar el mínimo familiar". Con ello se consigue evitar situaciones discriminatorias entre los obligados tributarios casados y los no casados en el cómputo del nivel de rentas. El concepto de "unidad familiar" es absolutamente cerrado en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, a la que se remitía expresamente esta Ley 5/2004, ya que sólo pueden existir dos modalidades, la biparental o la monoparental; la primera es la formada por los cónyuges no separados legalmente, y si los hubiera, los hijos menores (excepto los que con el consentimiento de los padres vivan independientes) y los hijos mayores de edad incapacitados judicialmente sujetos a patria potestad prorrogada o rehabilitada; y la monoparental es, en los casos de separación legal, o cuando no exista vínculo matrimonial la formada por el padre o la madre y todos los hijos que, reúnan los requisitos

citados en la biparental, y convivan con uno u otro. Siendo esto así, hoy en día es muy habitual la existencia de "familias" que fiscalmente no son unidad familiar, pensar por ejemplo en una pareja de hecho con hijos menores que cumple los requisitos para beneficiarse del tipo reducido; con la anterior redacción de esta ley el límite de rentas se duplicaba, ya que al no constituir unidad familiar el cálculo se hacía de forma individual atendiendo a cada obligado tributario, mientras que si estuvieran casados se hacía de forma única y global.

### **C) Tipo impositivo en la adquisición vivienda habitual por menores de treinta y cinco años**

- Se minora el tipo reducido aplicable a la adquisición de vivienda habitual por menores de treinta y cinco años, quedando fijado en el 4 por 100.
- Se aclara, dada la existencia del artículo 59 regulador del tipo reducido aplicable a la adquisición de viviendas protegidas, que el inmueble no sea clasificado como de protección especial. Si bien es cierto que, dado que las viviendas protegidas pueden ser de carácter general o de carácter especial, una interpretación literal podría llevar a concluir que sólo se refiere a las de "carácter especial", este no era el criterio recogido en el anteproyecto de ley remitido para su tramitación. La justificación de su aparición no puede ser otra que un

despiste parlamentario al incluir la expresión que antes se utilizaba de "viviendas de protección oficial" para referirse a las ahora conocidas como "protegidas". La finalidad de esta aclaración no es otra que evitar la aplicación de dos artículos, el 58 y el 59 de la citada Ley 5/2004, a una misma operación. En nuestra opinión esta aclaración era innecesaria ya que también podrían concurrir en un mismo supuesto los otros preceptos reguladores de los tipos reducidos, así por ejemplo en el caso de la adquisición de una primera vivienda habitual protegida por un discapacitado menor de 35 años con familia numerosa ¿qué artículo le es de aplicación? La respuesta es importante porque si bien el tipo de gravamen es el mismo, los requisitos exigidos en cada uno son diferentes; si atendemos al principio de especialidad desde mi punto de vista siempre primaría el de "vivienda protegida", por lo que, insisto, considero innecesaria esta modificación.

- Se sustituye el requisito de "unidad familiar" por el de "la persona por la que el contribuyente tenga derecho a aplicar el mínimo familiar". Reiterar lo dicho al respecto en el artículo 57 de la Ley 5/2004.
- Se introduce una restricción para la aplicación de este tipo reducido, ya que desde el 1 de enero de 2009 se exige que con anterioridad no haya sido titular de ningún otro bien inmueble.

**D) Tipo impositivo en la adquisición vivienda protegida que tenga la consideración de vivienda habitual**

- Se minora el tipo reducido aplicable a la adquisición de vivienda protegida que tenga la consideración de vivienda habitual, quedando fijado en el 4 por 100.
- Se adapta a la nueva normativa en materia de vivienda la denominación de este tipo de viviendas, por lo que se sustituye la referencia a "viviendas de protección oficial" por la de "viviendas protegidas".

**E) Tipo impositivo en actos jurídicos documentados**

- Se minora el tipo reducido, quedando en el 0,40 por 100, aplicable a las primeras copias de escrituras que documenten la adquisición de un inmueble o préstamos hipotecarios destinados a su financiación, siempre que se trate de inmuebles que vayan a constituir la vivienda habitual y en los que concurren los requisitos para la aplicación del tipo reducido visto anteriormente.
- Se amplía el ámbito de aplicación de este tipo de gravamen ya que se suprime el requisito de "constitución de préstamos hipotecarios", con lo que también entrarían las operaciones tan habituales de subrogación (que están exentas al amparo de lo establecido en el artículo 45.I.C).23

del Texto Refundido del ITPAJD) con ampliación de préstamo, antes excluidas, siempre que, eso sí, sean para su adquisición.

- Se crea un nuevo tipo reducido aplicable a las primeras copias de escrituras notariales que documenten la constitución y cancelación de derechos reales de garantía a favor de una sociedad de garantía recíproca con domicilio social en el territorio de la Comunidad Autónoma de Canarias, de 0,1 por 100.

**V. IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES**

Igualmente distinguiremos aquí dos grupos de medidas: las contenidas en la ya nombrada Ley 4/2008 de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria; y las aprobadas por la ley autonómica 6/2008.

**1. MEDIDAS APROBADAS POR LA LEY 4/2008**

La Disposición Final Tercera de la tan nombrada Ley 4/2008 ha incluido a Canarias –con vigencia desde el día 26 de diciembre de 2008- entre las Comunidades Autónomas en las que es obligatorio el régimen de autoliquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Ello implica que todas las presentaciones que se efectúen a partir de esa fecha, con independencia del devengo del Impuesto, se han de ajustar al sistema de autoliquidación<sup>1</sup>.

## **2. MEDIDAS APROBADAS POR LA LEY 6/2008**

En el ámbito del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se establecen dos modificaciones. En primer lugar, se regula, igual que existe en la legislación del ITPAJD, la facultad de que el contribuyente se reserve el derecho a promover la tasación pericial contradictoria contra la liquidación efectuada sobre la base de los valores comprobados administrativamente. Y en segundo lugar, se suprime la exigencia de documento público para las pólizas de seguros de vida que deban tributar como donación, a efectos de que puedan acogerse a la regulación de la bonificación del 99,9% de la cuota tributaria del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y se introduce una limitación temporal en la bonificación prevista para las transmisiones "inter vivos", con el fin de evitar posibles fraudes en su aplicación.

- Se regula expresamente la reserva del derecho a la tasación pericial contradictoria, que si bien sólo está prevista en la normativa del ITPAJD es práctica comúnmente aceptada

por la Administración, avalada por la jurisprudencia, admitir esta figura en el ámbito del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

- Se equipara el plazo de los transmitentes al de los adquirentes para promover la tasación pericial contradictoria, de manera que exista un único plazo de un mes.
- Dos son las medidas adoptadas en relación con los requisitos exigidos para aplicar la bonificación del 99,9% de la cuota tributaria en las adquisiciones gratuitas "inter vivos":
- Por un lado la no necesidad de formalización en documento público en los contratos de seguro que deban tributar como donación; el obligado tributario autoliquidado el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones con el certificado de la compañía de seguros y si quiere beneficiarse de esta bonificación, con la redacción anterior debía elevarlo a público, por lo que se le impone una obligación formal innecesaria y un gasto adicional. Esta medida será aplicable a todas las presentaciones realizadas a partir del 1/1//2009 con independencia del devengo siempre que éste se produzca, evidentemente, desde el 1/1/2008.

<sup>1</sup> Véase la Resolución del Director General de Tributos de 19 de enero de 2009 por la que se fijan los criterios de presentación y atención a seguir por las oficinas de la Administración Tributaria Canaria con relación al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOC de 2.2.2009).

– Y por otro, en la lucha contra el fraude, se impone una limitación temporal que impide aplicar este beneficio fiscal a aquellas adquisiciones “inter vivos” que en los 3 años anteriores se hayan aplicado dicha bonificación, salvo que en ese plazo se produzca su adquisición “mortis causa”; se trata de evitar, dado que la bonificación sólo opera entre descendientes, ascendientes- ambos por consanguinidad- y cónyuges<sup>2</sup>, que se aplique la bonificación en las transmisiones entre colaterales que utilizan al ascendiente o descendiente común, como paso previo para culminar la operación.

## VI. IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

Con efectos desde el 1 de enero de 2008, la Ley 4/2008 regula la tan anunciada “supresión del Impuesto sobre el Patrimonio” a través de dos medidas:

- Se da nueva redacción al artículo 33 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, sustituyendo la bonificación especial de la cuota en Ceuta y Melilla por una bonificación general de la cuota íntegra del 100 por ciento, aplicable a todos los sujetos pasivos, tanto por obligación personal como real de contribuir.
- Se derogan los siguientes artículos de la Ley 19/1991:

Artículo 6: representantes de los sujetos pasivos no residentes en España.

Artículo 36: obligación de autoliquidar.

Artículo 37: personas obligadas a presentar declaración.

Artículo 38: presentación de declaración.

Disposición Transitoria: nombramiento de representante por los sujetos pasivos no residentes.

---

<sup>2</sup> Véase la disposición adicional vigesimoséptima de la Ley 12/2007, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2007 (BOC de 30.12.2006), que equipara los cónyuges a las parejas de hecho.