ANÁLISIS DE LAS NOVEDADES RELATIVAS AL IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO CONTENIDAS EN LA LEY 4/2012, DE 25 DE JUNIO, DE MEDIDAS ADMINISTRATIVAS Y FISCALES

MIGUEL ÁNGEL NAVARRO PIÑERO

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

SUMARIO

I. Introducción
II. Análisis de las novedades en relación a las exenciones por operaciones interiores
III. Análisis de las novedades en relación a los tipos impositivos

Resumen del contenido:

La aprobación de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales, supuso la ejecución de la delegación legislativa del Estado a la Comunidad Autónoma de Canarias en relación a las exenciones por operaciones interiores y tipos impositivos del Impuesto General Indirecto Canario. En el presente trabajo se analiza las modificaciones de tales elementos del citado tributo en relación a la situación vigente con anterioridad al día 1 de julio de 2012, fecha de entrada en vigor de la mencionada Ley 4/2012.

I. INTRODUCCIÓN

La promulgación de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), ha supuesto, en relación al Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), un hito en la historia de la autonomía financiera de la Comunidad Autónoma de Canarias.

La Disposición adicional octava de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, recoge la delegación del Estado a la Comunidad Autónoma de Canarias de competencia legislativa en relación a los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias. Cierto es que la Ley 4/2012 no es la primera manifestación de esta delegación, puesto que anteriormente, y a través de la Ley 11/2011, de 28 de diciembre, de medidas fiscales para el fomento de la venta y rehabilitación de viviendas y otras medidas tributarias, se creó un nuevo tipo impositivo reducido en el IGIC del 2,75 por 100 aplicable a determinada entrega de vivienda. Sin embargo, la Ley 4/2012 es singular porque el legislador canario ha optado por regular de forma completa dos materias cuya ejecución normativa habían sido delegada: la exención de las operaciones interiores y los tipos de gravamen.

Por tanto, desde el día 1 de julio de 2012, fecha de entrada en vigor de la Ley 4/2012, la regulación de las exenciones por operaciones interiores y de los tipos impositivos del IGIC es la recogida en la citada Ley, con ciertas matizaciones respecto a las exenciones como se verá más adelante.

Sería completa esta regulación si viniera acompañada de una simultánea derogación de la regulación estatal de la exención de las operaciones interiores y los tipos de gravamen del IGIC. Obviamente esta derogación no lo podía efectuar una Ley autonómica. Esto trae como consecuencia una cierta inseguridad jurídica que se ha intentando resolver

con las Disposiciones finales séptima y octava de la Ley 4/2012.

Conforme a la Disposición final séptima de la Ley 4/2012, el régimen jurídico de las exenciones por operaciones interiores es el siguiente:

Hasta el día 30 de junio de 2012	Artículos 10 de la Ley 20/1991. Artículos 24, 25 y 47 de la Ley 19/1994
Desde el día 1 de julio de 2012	Artículo 50 y Disposición transitoria cuarta de la Ley 4/2012. Artículos 25 y 47 de la Ley 19/1994

Señalábamos anteriormente ciertas matizaciones a la afirmación de que desde el día 1 de julio de 2012 la regulación de las exenciones por operaciones interiores era la recogida en la Ley 4/2012, puesto que quedan vigentes los artículos 25 y 47 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (e adelanta, Ley 19/1994).

La razón de la vigencia del artículo 25, regulador de los incentivos a la inversión, de la Ley 19/1994 es la siguiente:

- Contiene regulación relativa a dos tributos: el IGIC y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

- Contiene regulación tanto de operaciones interiores como de importaciones.

- Resulta muy complicado desligar la regulación de las exenciones interiores del conjunto total de regulación contenida en este precepto

La justificación de la vigencia del artículo 47 de la Ley 19/1994, regulador de determinadas exenciones aplicables a operaciones efectuadas por entidades de la Zona Especial Canaria, deriva de que dicho precepto contiene también una exención aplicable a las importaciones.

La Dirección General de Tributos de Canarias, conforme con lo dispuesto en la disposición final séptima de la citada Ley 4/2012, se ha encargado de recordar el régimen jurídico de las exenciones por operaciones interiores desde el día 1 de julio de 2012, en su consulta vinculante 1508 de 2 de julio de 2012:

"*Primero.- El régimen jurídico de las exenciones por operaciones interiores en el Impuesto General Indirecto Canario se encuentra integrado, desde el día 1 de julio de*

2012, por el siguiente con-junto normativo:

- El artículo 50 de la Ley Territorial 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (BOC nº 124, de 26 de junio).

- La Disposición transitoria cuarta de la Ley Territorial 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales.

- Los artículos 25 y 47 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (BOE de 7 de julio).

Segundo.- Como consecuencia del nuevo marco regulatorio de las exenciones por operaciones interiores en el Impuesto General Indirecto Canario, a las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas desde el día 1 de julio de 2012 no les será en ningún caso de aplicación la regulación de las exenciones contenida en el artículo 10 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, así como en el artículo 24 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias."

Esta doctrina, por su importancia, fue publicada en el Boletín Oficial de Canarias del día 12 de julio de 2012, mediante la Resolución de 3 de julio de 2012, por la que se da publicidad al criterio administrativo sobre el régimen jurídico de las exenciones por operaciones interiores en el Impuesto General Indirecto Canario desde la entrada en vigor de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales.

Ello implica la derogación tácita, y por tanto la pérdida de sus efectos, de la regulación de exenciones contenida en el artículo 10 de la Ley 20/1991 y en el artículo 24 de Ley 19/1994 (exención de las telecomunicaciones), y también de su desarrollo reglamentario contenido en los artículos 11, 12 y 13 del Real Decreto 2538/1994, de 29 de diciembre, por el que se dictan normas de desarrollo relativas al Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, Real Decreto 2538/1994).

Por seguridad jurídica, el apartado 3 de la Disposición final séptima dispone que "*Las referencias que en la normativa vigente se puedan efectuar al artículo 10 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, se entenderán realizadas, según proceda, al artículo contenido en la Sección I del Capítulo Único del Título III del Libro II de la presente ley."* (se trata del artículo 50)"

En cuanto a los tipos impositivos del IGIC la situación es similar a la de las exenciones interiores, con la matización de que la regulación autonómica es total, es decir deja sin efecto, desde el día 1 de julio de

2012, la normativa estatal en dicha materia.

El cuadro regulatorio de los tipos impositivos y de los tipos de recargo es el siguiente:

Hasta el día 30 de junio de 2012	Artículos 27, 58.bis.3, Disposición adicional Octava, Anexos I, II y VI de la Ley 20/1991. Artículos 54 a 57 bis del Real Decreto 2538/1994
Desde el día 1 de julio de 2012	Artículos 51 a 61, Disposición transitoria quinta y Disposición final octava de la Ley 4/2012 Artículo 2 de la Ley 11/2011

II. ANÁLISIS DE LAS NOVEDADES EN RELACIÓN A LAS EXENCIONES POR OPERACIONES INTERIORES

Se analizarán las novedades que respecto a las exenciones por operaciones interiores se ha producido en la Ley 4/2012 respecto a la normativa vigente a 30 de junio de 2012 en el artículo 10 de la Ley 20/1991 y los artículos 1 11, 12 y 13 del Real Decreto 2538/1994.

Exención servicio postal

La exención contemplada en el artículo 50.Uno.1º de la Ley 4/2012 es una de las pocas exenciones que ha sufrido modificación respecto a la regulación contenida en el artículo 10 de la Ley 20/1991.

En el artículo 10.1.1º de la Ley 20/1991 se establecía un doble requisito objetivo y un requisito subjetivo para la aplicación de la exención del servicio postal.

El requisito objetivo implicaba, por una parte, que estaban exentas las prestaciones de servicios, y las entregas de bienes accesorias a las mismas, que constituían el servicio postal universal de acuerdo con la Ley 24/1998, de 13 de julio, del servicio postal universal y de liberalización de los servicios postales, y, por otra parte, no todos los servicios que constituían el servicio postal universal estaban exentos, sino exclusivamente los reservados al operador autorizado.

El requisito subjetivo implicaba que quién debía prestar los servicios, y las entregas de bienes accesorias, era un operador autorizado. Conforme a la Disposición adicional primera de la derogada Ley 24/1998, se atribuyó la obligación de prestar el servicio postal universal a la Sociedad Estatal Correos y Telégrafos, Sociedad Anónima.

No obstante, se hacía necesaria la

modificación de la exención por servicio postal por dos razones:

- La Ley 24/1998 había sido derogada, con efectos desde el día 1 de enero de 2011, por la Ley 43/2010, de 30 de diciembre, del servicio postal universal, de los derechos de los usuarios y del mercado postal.

- Los servicios postales reservados al operador ya no existían. La nueva legislación contenida en la Ley 43/2010 tan solo distingue los servicios postales en función de si están o no incluidos dentro del servicio postal universal.

Estas circunstancias se trasladaron a la nueva regulación de la exención por servicio postal contenida en el artículo 50.Uno.1 de la Ley 4/2012. De esta formas, en la actualidad se encuentran exentas todas las prestaciones de servicios, y las entregas de bienes accesorias a las mismas, que conforman el servicio postal universal en los términos establecidos en los artículos 20 y 21 de la Ley 43/2010, cuando anteriormente únicamente estaban exentas "los servicios reservados" que solo era una parte del servicio postal universal.

El requisito subjetivo sigue invariable: debe ser prestado por el operador u operadores que se comprometan a prestar todo o parte de las prestaciones de servicios que constituyan el servicio postal universal. La Disposición adicional primera de la Ley 43/2010 sigue manteniendo a la Sociedad Estatal Correos y Telégrafos, Sociedad Anónima como operador designado por el Estado.

Otra de las novedades que se establece en la nueva regulación de la exención del servicio postal, que actúa como salvaguarda que evite situaciones lesivas de la competencia, es la manifestación expresa que la exención no resulta aplicable a las prestaciones de servicios cuyas condiciones, de realización y de contraprestación, se negocien individualmente.

Asistencia a personas físicas prestada por profesionales médicos o sanitarios.

Dos son las novedades en este ámbito, a saber:

- Se amplía el ámbito de la exención a las prestaciones de servicios prestados por farmacéuticos, los técnicos de laboratorios de diagnóstico clínico y los químicos, siempre y cuando se encuentren formados como especialistas en el ámbito del análisis clínico, bioquímica clínica, microbiología y parasitología y radiofarmacia.

Hay que decir, que varias de estas profesiones ya estaban recogidas en el concepto general de profesionales médicos o sanitarios (artículos 2 y 3

de la Ley 44/2003, de 21 de noviembre, de ordenación de las profesiones sanitarias. Es el caso, por ejemplo, de los farmacéuticos y de los técnicos de laboratorios de diagnóstico clínico, por lo que resulta una redundancia.

- La otra modificación es la aclaración que la exención contemplada en el artículo 50.Uno.3º de la Ley 4/2012 no resulta aplicable a las prestaciones de servicios con fines estéticos prestadas por profesionales médicos o sanitarios. En realidad estamos ante una aclaración porque no supone en sí una exclusión; es decir, no debe entenderse que con anterioridad estas prestaciones de servicios estaban exentas pero el legislador ha pretendido efectuar esta aclaración.

Las prestaciones de servicios realizadas por estomatólogos, odontólogos y protésicos dentales.

Al igual que en la exención de asistencia sanitaria a personas físicas, se ha introducido la aclaración de que la exención contemplada en el artículo 50.Uno.4º de la Ley 4/2012 no resulta aplicable a las prestaciones de servicios con fines estéticos prestadas por estomatólogos, odontólogos y protésicos dentales.

Exención actividades de educación

Diferenciaremos la exención a la enseñanza general previsto en el número 9º y la exención a la prestación de servicios de clases particulares previstas en el número 10º.

A) Enseñanza general

La novedad más importante, respecto a la regulación anterior y en relación al ámbito objetivo, es la inclusión entre los servicios exentos a la guarda y custodia de niños. La posición doctrinal de la DGT de Canarias era la negación de la aplicación de la exención a los servicios de guardería, véanse a este respecto las consultas vinculantes 1214 de 11 de septiembre de 2008 y la 1311 de 18 de septiembre de 2009.

Por tanto, desde el día 1 de julio de 2012 la prestación de servicio de guardería se encuentra exenta, siempre y cuando, además, se cumpla el requisito subjetivo.

En cuanto al requisito subjetivo, las prestaciones de servicios de enseñanzas deben ser prestadas por entidades de Derecho público o por entidades privadas autorizadas para el ejercicio de dicha actividad.

La regulación contenida en el artículo 10.1.9º de la Ley 20/1991 se limitaba a señalar que las prestaciones de servicios debían ser efectuadas por centros docentes. El

desarrollo reglamentario del citado precepto legal (artículo 11.1.9º del Real Decreto 2538/1994) disponía "*se consideran centros docentes: Los comprendidos en el ámbito de aplicación de las Leyes Orgánicas 11/1983, de 25 de agosto, de Reforma Universitaria y 8/1985, de 3 de julio, reguladora del Derecho a la Educación*.". Las citadas Leyes están derogadas, de ahí que la DGT aclarara en diversas contestaciones vinculantes a consultas tributarias que "*con respecto a la definición de centros docentes, las referencias que el artículo 11.1.9º del Real Decreto 2538/1994 hace a Ley Orgánica 11/1983 de 25 de agosto, de Reforma Universitaria y a la Ley Orgánica 8/1985, de 3 de julio, reguladora del Derecho a la Educación, hoy deben entenderse hechas a las Leyes Orgánicas 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades, y 2/2006, de 3 de mayo, de Educación (Título IV), con el requisito añadido de que esos centros docentes deben estar registrados en el Registro Especial de Centros Docentes de la Comunidad Autónoma de Canarias*." (entre otras la consulta de 24 de julio de 2009).

Con la nueva redacción ha desaparecido la mención concreta a "*centros docentes*" y ha sido sustituida por "*entidades de Derecho público o por entidades privadas autorizadas para el ejercicio de dicha actividad*". Ello implica un cierto incremento del ámbito subjetivo; de este modo, no solo cumplirían el requisito subjetivo los centros docentes autorizados por la Consejería competente en materia de educación del Gobierno de Canarias, sino también, por ejemplo, las entidades colaboradoras del Servicio Canario de Empleo, pero exclusivamente respecto a la enseñanza de las especialidades homologadas por dicho ente público.

Otra de las novedades de la regulación de la exención de la enseñanza en general es el establecimiento de diversos supuestos que no suponen la aplicación de la exención:

a) Los servicios relativos a la práctica del deporte, prestados por empresas distintas de los centros docentes.

Esta aclaración implica que los servicios relativos a la práctica del deporte prestados por los propios centros docentes, siempre y cuando sus destinatarios sean los propios alumnos, se encuentra exenta del IGIC por aplicación de la exención que estamos analizando. No estaría exento, por ejemplo, el alquiler de las canchas de deportes para terceros, salvo que fuera aplicable la exención prevista en el número 13º del artículo 50.Uno de la Ley 4/2012.

A los servicios relativos a la

práctica del deporte prestados por empresas distintas de los centros docentes, le podría ser de aplicación, en su caso, la exención prevista en el número 13º del artículo 50.Uno de la Ley 4/2012.

Se establece expresamente que en todo caso estará exento los servicios relativos a la práctica del deporte prestados por las Asociaciones de Padres de Alumnos vinculadas a los centros docentes.

b) Las efectuadas por escuelas de conductores de vehículos.

La posición de la DGT sobre los servicios prestados por las autoescuelas se encuentra recogida en la consulta vinculante 1140 de 7 de junio de 2007:

"No son de aplicación las exenciones previstas en los apartados 9) y 10), número 1, del artículo 10 de la Ley 20/1991 a las prestaciones de servicio de enseñanza, impartidas por autoescuelas, necesarias para la formación y adiestramiento de los aspirantes a la obtención de alguno de los permisos de conducción de vehículos previstos en el Código de la Circulación, incluidos los de tipo profesional, al no tener la consideración dichos sujetos pasivos de centro docente ni tratarse de enseñanzas incluidas en los planes de estudio de cualesquiera de los niveles y grados del sistema educativo."

La DGT llegó a dicha conclusión a través del siguiente razonamiento: las autoescuelas se encuentran facultadas por su normativa específica "para impartir de forma profesional las enseñanzas necesarias para la formación y adiestramiento de los aspirantes a la obtención de alguno de los permisos de conducción previstos en el Código de la Circulación, sin perjuicio de que puedan realizar, además, otras actividades como el perfeccionamiento de los conductores en posesión de tal permiso", pero dichas prestaciones de servicios de enseñanza son ajenas a las previstas para la aplicación de la exención del IGIC, que deberán versar sobre materias incluidas en los planes de estudio de cualesquiera de los niveles y grados del sistema educativo, conclusión que se hace extensiva a todas las actividades de enseñanza necesarias para la obtención de permisos de circulación, cualquiera que sea la categoría de vehículos que autorice su conducción.

Pues bien, con la redacción vigente se debe mantener dicho criterio pero ahora con una base legal diáfana, al establecerse de forma expresa la no aplicación de la exención a las operaciones realizadas por las escuelas de conductores de vehículos. Esta es otra de las diferencias con el IVA, donde se encuentra exenta la prestación de servicio de enseñanzas

para la obtención de la licencia o del permiso de conducción de las clases BTP, C1, C1 + E, C, C + E, D1, D1 + E, D o D + E., con base en que se trata de una prestación de servicio de enseñanza que puede calificarse de formación profesional, al ser un requisito imprescindible para el desarrollo de determinadas profesiones, y ser prestado por entidades privadas (las autoescuelas)que requieren una autorización del Ministerio del Interior.

Igualmente, y a distinción del IVA, nada se dice sobre la no aplicación de la exención a las prestaciones de servicios conducentes a la obtención de los títulos, licencias o permisos necesarios para la conducción de buques o aeronaves deportivos o de recreo. Aunque es claro que vistas las condiciones para la aplicación de la exención, dichas prestaciones de servicios no pueden estar exentas del IGIC.

Respecto a las prestaciones de servicios conducentes a la obtención del título de piloto comercial de buques y aeronaves, sí se encuentran exentas del IGIC de cumplirse el requisito subjetivo, puesto que tales enseñanzas van dirigidas a la obtención de una formación por parte de los alumnos que con carácter general va destinado a ser utilizado en la realización de la actividad profesional de pilotaje.

c) Las entregas de bienes efectuadas a título oneroso.

Este supuesto de exclusión en la aplicación de la exención es engañoso y aporta más confusión que claridad.

Podría derivarse de su literalidad que el artículo 50.Uno.9º de la Ley 4/2012 únicamente contempla la exención de prestaciones de servicios, por lo que, lógicamente, a las entregas de bienes no le resultaría de aplicación el beneficio fiscal. Sin embargo, ello no es así; de este modo, el segundo párrafo del número 9 del artículo 50.Uno dispone la extensión de la exención a las prestaciones de servicios o entregas de bienes directamente relacionados con los servicios de enseñanzas. También podría interpretarse que las prestaciones de servicios y entregas de bienes a que se refiere el citado segundo párrafo son las accesorias a la operación principal, pero tampoco ello no es así porque la normativa habla de prestaciones de servicios y entregas de bienes directamente relacionadas con la prestación de servicio de enseñanza, y ello no puede interpretarse como accesorias exclusivamente.

Por tanto, no están exentas las entregas de bienes con carácter oneroso que realicen los centros docentes o educativos, que no se encuentren directamente relacionados con la prestación de servicio de

enseñanza.

Aunque nada diga la normativa legal, igual tratamiento de sujeción sin exención tienen las prestaciones de servicios onerosas que no tengan relación directa con las prestaciones de servicios de enseñanzas por parte de centros docentes.

B) Enseñanza particular

La regulación de exención de los servicios educativos se completa con la exención relativa a las clases a título particular sobre materias incluidas en los planes de estudios de cualquiera de los niveles y grados del sistema educativo que se impartan fuera de los centros docentes y con independencia de los mismos.

Con la regulación anterior los servicios de enseñanza de materias incluidas en planes de estudios estaban exentas, o bien por aplicación de lo dispuesto en el artículo 10.1.9º de la Ley 20/1991, cuando se trataba de centros docentes, o bien por aplicación de lo dispuesto en el apartado 10º del citado artículo 10.1 cuando no se trataba de centros docentes.

La situación actual es similar con la anterior pero con diversos matices.

La exención aplicable a las clases a título particular puede resumirse en la exigencia de los siguientes requisitos:

- Que las clases versen sobre materias incluidas en los planes de estudios de cualquiera de los niveles y grados del sistema educativo.

Este requisito se mantiene inalterable.

- Que las clases sean prestadas por personas físicas.

Aquí tenemos una gran diferencia con la regulación anterior, donde la exención era aplicable con independencia de la naturaleza del prestador de servicio, pudiendo ser una persona jurídica o un ente sin personalidad jurídica a que se refiere el artículo 35.4 de la LGT.

- Que se trate de clases a título particular.

No tendrán la consideración de clases a título particular, aquellas para cuya realización sea necesario darse de alta en las tarifas de actividades empresariales o artísticas del Impuesto sobre Actividades Económicas. *A sensu contrario*, tendrá la consideración de clases prestadas a título particular cuando deba matricularse en un epígrafe correspondiente a la Sección Segunda (Actividades Profesionales) de las Tarifas de Impuesto sobre Actividades Económicas.

En particular, cumpliría este requisito quien deba, para ejercer dicha actividad, matricularse por la

Agrupación 82 (Profesionales de la enseñanza) de la Sección Segunda (Actividades Profesionales) de las Tarifas de Impuesto sobre Actividades Económicas.

Se considera profesional de la enseñanza, quien actuando por cuenta propia desarrolle personalmente la actividad de que se trate. Se estará ante un empresario cuando la actividad se ejerza no como una manifestación de la capacidad personal, sino como consecuencia de la puesta al servicio de la actividad de una organización empresarial, desvinculada formalmente de la personalidad profesional intrínseca del profesor. Si el sujeto pasivo realiza directa y personalmente la actividad se considerara profesional. Si tal actividad se ejerce en una organización (academia, centro de estudios, etc.) se considerará una actividad empresarial.

Exención operaciones entes públicos

El artículo 10.1.31º de la Ley 20/1991 dispone que se encuentra exenta "*Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas* por el Estado, Comunidad Autónoma de Canarias y las entidades locales canarias".

Ha sido constante la doctrina administrativa de la DGT de Canarias expresando que la exención contemplada en el artículo 10.1.31º de la Ley 20/1991 era exclusivamente aplicable a la Administración territorial y nunca a la Administración institucional. Pues bien, esta posición doctrinal constante tiene en la actualidad una manifestación legal. En efecto, el artículo 50.Uno.26º de la Ley 4/2012, recoge, al igual que lo hacía el artículo 10.1.31º de la Ley 20/1991), una exención general aplicable a las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por el Estado, Comunidad Autónoma de Canarias y las entidades locales canarias, y se aclara que en ningún caso resulta aplicable la exención a las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuados por los siguientes entes con personalidad jurídica propia vinculados o dependientes de cualquiera de las Administraciones Públicas:

a) Los organismos autónomos

b) Las entidades públicas empresariales.

c) Las sociedades mercantiles públicas.

d) Las fundaciones públicas.

e) Las entidades de Derecho público distintas de las mencionadas en los párrafos a) y b) de este apartado.

f) Los consorcios dotados de personalidad jurídica a que se refieren los artículos 6.5 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico

de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, y 87 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las bases del Régimen Local, cuando uno o varios de los sujetos enumerados en este número hayan aportado mayoritariamente a los mismos, dinero, bienes o industria, o se hayan comprometido, en el momento de su constitución, a financiar mayoritariamente dicho ente, y siempre que sus actos estén sujetos directa o indirectamente al poder de decisión de un órgano del Estado, de la Comunidad Autónoma de Canarias o de una entidad local canaria.

Exención comerciante minorista

Requisito esencial para la aplicación de la exención contemplada, hasta el día 30 de junio de 2012, en el artículo 10.1.27º de la Ley 20/1991, y desde dicha fecha en el artículo 50.Uno.27º de la Ley 4/2012, es que tenga el sujeto pasivo la consideración de comerciante minorista.

El concepto de comerciante minorista se encuentra en la actualidad recogido en el apartado Tres del artículo 50 de la Ley 4/2012. Uno de los requisitos para disponer de la consideración de comerciante minorista es que la suma de las contraprestaciones correspondientes a las entregas de dichos bienes en establecimientos situados en Canarias a quienes no tengan la condición de empresarios o profesionales o a la Seguridad Social, efectuadas durante el año precedente, hubiera excedido del 70 por 100 del total de las realizadas.

La cuestión que resuelve la regulación actual y que no resolvía el artículo 10.3 de la Ley 20/1991, ni su desarrollo reglamentario (artículo 13 del Real Decreto 2538/1994), era como debía considerarse, en el cálculo del porcentaje de entregas a particulares, las entregas a los entes públicos (excluida la Seguridad Social y sus entidades gestoras o colaboradoras), si realizadas a favor de empresarios o profesionales o no.

En efecto, el problema residía en que podían existir adquisiciones de bienes que se afectaban a la actividad empresarial o profesional del ente público y otras no, y debe reconocerse que decidir si existía o no dicha afectación era de enorme dificultad.

Pues bien, este dilema se resuelve con una presunción legal que no admite prueba en contrario: el último párrafo del número 2º del artículo 50.Tres de la Ley 4/2012, señala que las entregas de bienes a personas jurídicas, salvo a la Seguridad Social y sus entidades gestoras o colaboradoras, se consideran en todo

caso realizadas a empresarios o profesionales.

Exención cultural

El artículo 10.1.26º de la Ley 20/1991 contemplaba una exención que no tiene mucho problemas de interpretación. De esta forma, y hasta el día 30 de junio de 2012, era aplicable la exención del IGIC a la entrega de pinturas o dibujos realizados a mano y las de esculturas, grabados, estampas y litografías, con dos condiciones:

- que fueran originales.

- que fueran entregadas por los autores de las obras o por terceros que actúen en nombre y por cuenta de aquéllos.

El desarrollo reglamentario del artículo 10.1.26º de la Ley 20/1991 (artículo 11.1.26º del Real Decreto 2538/1994) señala que los marcos de las pinturas o dibujos, grabados, estampas y litografías sólo se incluirán en la exención cuando su naturaleza y valor estén en relación con los mismos.

Igualmente el desarrollo reglamentario incluye las siguientes definiciones:

a) Pinturas y dibujos realizados a mano, los confeccionados directamente por el artista empleando procedimientos exclusivamente manuales.

No tendrán esta consideración:

a') Las copias de pinturas o dibujos, aunque estén autenticadas por el artista.

b') Las obras realizadas sobre un trazo o dibujo obtenido por procedimientos ordinarios de grabado o impresión.

c') Las realizadas por medios mecánicos que tengan por objeto suplir la intervención humana.

d') Los planos, dibujos de modistas o de joyas, las telas pintadas para decorados y, en general, los dibujos industriales.

e') Los artículos de cerámica, mosaicos y demás objetos decorados a mano.

b) Esculturas originales, las ejecutadas por el artista y el primer ejemplar obtenido del molde sacado de las mismas.

No tendrán esta consideración:

a') Los moldes, aunque estén construidos o sean diseñados por escultores.

b') Las obras efectuadas por medios mecánicos, fotomecánicos o químicos.

c') Las reproducciones en serie.

d') Los objetos de artesanía y artículos típicos de carácter comercial.

c) Grabados, estampas o litografías originales, las que, habiendo sido firmadas y numeradas por el artista, procedan directamente de

una o varias planchas totalmente ejecutadas a mano por el mismo, cualquiera que sea la técnica empleada, excepto las obtenidas por medios mecánicos o fotomecánicos.

Franquicia fiscal

La exención prevista en el artículo 10.1.28º de la Ley 20/1991 ha perdido todo efecto, como consecuencia de la regulación que ha efectuado la Comunidad Autónoma de Canarias de las exenciones por operaciones interiores a través de la Ley 4/2012.

Sin embargo, la Disposición transitoria cuarta de la citada Ley 4/2012, contempla un supuesto de exención exactamente igual que el contenido en el artículo 10.1.28º de la Ley 20/1991, pero con un matiz importante: la franquicia fiscal es aplicable hasta el día 31 de diciembre de 2012.

En definitiva, durante el período de 1 de julio de 2012 hasta el día 31 de diciembre del mismo año será aplicable una exención de franquicia fiscal exactamente igual que el previsto en el artículo 10.1.28º de la Ley 20/199, incluso en las facturas o documentos sustitutivos que se emitan deberán los sujeto pasivos seguir consignando la expresión "Exento artículo 10.1.28º Ley 20/1991".

El día 1 de enero de 2013 se suprimirá esta exención.

Exenciones suprimidas

La aprobación de la tan mencionada Ley 4/2012 supuso, entre otras cosas, dejar sin efecto desde el día 1 de julio de 2012 dos supuestos de exención:

- La exención aplicable a la entrega de pinturas, esculturas, etc. efectuados por los propios autores y recogida en el artículo 10.1.26º de la Ley 20/1991.

- La exención aplicable a las telecomunicaciones y prevista en el artículo 24 de la Ley 19/1994.

III. ANÁLISIS DE LAS NOVEDADES EN RELACIÓN A LOS TIPOS IMPOSITIVOS

1. TIPO CERO

Agua y determinadas operaciones relacionadas con el agua

De acuerdo con la letra a) y el primer párrafo de la letra b) del artículo 52 de la Ley 4/2012, la regulación de la tributación de la entrega de agua y de determinadas operaciones relacionadas con ella, sigue siendo similar a la existente hasta el día 30 de junio de 2012, con las siguientes matizaciones:

- Hasta el día 30 de junio de 2012,

estaba sujeta al tipo cero la entrega de agua, incluso la envasada. En la regulación vigente se aclara la aplicación de este tipo, señalándose que es aplicable el tipo cero tanto la entrega de agua apta para la alimentación humana como la animal o para el riego, incluso en estado sólido. Esta modificación no presenta ningún cambio real respecto a la situación vigente hasta el día 30 de junio de 2012.

- Hasta el día 30 de junio de 2012, estaba sujeta al tipo cero las entregas de bienes o prestaciones de servicios con destino a la captación y producción de agua y a la realización de infraestructura de canalización hidráulica.

Desde el día 1 de julio de 2012 el espíritu de la aplicación de tipo cero a dichas operaciones es igual pero con distinta redacción. De este modo, se encuentra sujeta al tipo cero las entregas de bienes o prestaciones de servicios con destino a la captación de aguas superficiales, al alumbramiento de las subterráneas o a la producción industrial de agua y al servicio público de transporte de agua. La singularidad es que para todos estos conceptos se debe remitir a lo dispuesto en la Ley 12/1990, de 26 de julio, de Aguas.

Pudieran existir dudas sobre si a las entregas de bienes o prestaciones de servicios con destino a la realización privada de infraestructura de canalización hidráulica pudiera estar excluida del tipo cero, aunque podría interpretarse que están subsumidas en el ámbito de las entregas de bienes o prestaciones de servicios con destino a la captación de aguas superficiales, al alumbramiento de las subterráneas o a la producción industrial de agua.

Determinados alimentos básicos

De acuerdo con lo dispuesto en la letra b) del artículo 52 de la Ley 4/2012, la tributación de la entrega de los alimentos desde el día 1 de julio de 2012 es idéntica a la tributación vigente a 30 de junio de 2012, con las únicas salvedades siguientes:

- Se incluye como pan cuya entrega está sujeta al tipo cero al pan específico para celíaco (anteriormente se consideraba pan especial que tributaba al tipo reducido). La aplicación del tipo cero está condicionada a que exista certificación de la Federación de Asociaciones de Celíacos de España de que el pan es específico para celíacos. Se sigue, en este sentido, la senda establecida en el artículo 70.5 y 73.3.1º de la Ley 20/1991, que establecen exenciones en el AIEM para artículos de alimentación específicos para celíacos certificados por la Federación de Asociaciones de Celíacos de España.

- Se aclara, aunque nunca hubo en realidad ninguna duda, que la leche tributa al tipo cero con independencia de la especie animal.

- Se suprime la aplicación del tipo cero de las entregas de productos derivados de explotaciones ganaderas intensivas y piscicultura. No tiene gran efecto esta supresión tratándose de productos derivados del sacrificio de animales, pues la entrega de carne y pescado que no haya sido objeto de ningún proceso de transformación, elaboración o manufactura, tributa al tipo cero.

Medicamentos y productos farmacéuticos

Conforme al artículo 52.c) de la Ley 4/2012 la situación es idéntica a la vigente hasta el día 30 de junio de 2012, salvo las siguientes modificaciones:

- Se elimina de la aplicación del tipo cero a los medicamentos de uso veterinario, que pasan a tributar al tipo reducido del 3 por 100 conforme a lo dispuesto en el artículo 54.1.d) de la Ley 4/2012.

- Se aclara, para mayor seguridad jurídica, que los conceptos de medicamento de uso humano, fórmulas magistrales, preparados oficinales, cosméticos y productos de higiene personal, son los previstos en el artículo 8 de la Ley 29/2006, de 26 de julio, de garantías y uso racional de los medicamentos y productos sanitarios.

Libros, periódicos y revistas

De acuerdo con el artículo 52.d) de la Ley 4/2012, la situación es idéntica a la vigente a 30 de junio de 2012, salvo en relación al concepto de elemento complementario que implica una disminución del ámbito objetivo de la aplicación del tipo cero a estos bienes.

El concepto de elemento complementario presenta una acepción positiva y otra negativa.

Tienen la consideración de elemento complementario (acepción positiva) las cintas magnetofónicas, discos, videocassettes y otros soportes sonoros o videomagnéticos similares, que perfeccionen o completen el contenido de los libros, revistas y periódicos, y que se vendan con éstos.

Comprobamos dos hechos importantes respecto a la situación vigente hasta el día 30 de junio de 2012:

- Desaparece el requisito cuantitativo de que el coste de adquisición del elemento complementario no supere el 50 por 100 del precio unitario de venta al público.

- El elemento complementario que

se entrega junto al periódico, libro o revista debe perfeccionar o completar el contenido de los mismos.

No podrán acogerse al tipo cero las entregas de los siguientes elementos complementarios (acepción negativa):

- Los discos, cintas magnetofónicas y otros soportes similares que contengan exclusivamente obras musicales y cuyo valor de mercado sea superior al del libro, periódico o revista con el que se entreguen conjuntamente.

- Los videocasetes y otros soportes sonoros o videomagnéticos similares que contengan películas cinematográficas, programas o series de televisión de ficción o musicales y cuyo valor de mercado sea superior al del libro, periódico o revista con el que se entreguen conjuntamente.

- Los productos informáticos grabados por cualquier medio en los soportes indicados en los apartados anteriores, cuando contengan principalmente programas o aplicaciones que se comercialicen de forma independiente en el mercado.

En definitiva, para que sea aplicable el tipo cero al elemento complementario que se entregue conjuntamente con el libro, periódico o revista, mediante precio único, es necesario que cumpla los siguientes requisitos:

- Que perfeccione o complete el contenido del periódico, libro o revista, es decir que sea una unidad funcional éstos y el elemento complementario.

- Que su valor de mercado sea igual o inferior al del periódico, libro o revista. La idea es que el elemento complementario sea accesorio del libro, periódico o revista, y no que éstos sean el elemento complementario.

- Tratándose de productos informáticos, estos deben contener programas informáticos que se comercialicen de forma independiente en el mercado.

Petróleo, productos derivados de su refino, biodiesel, bioetanol, biometanol y mezclas de ambos

Conforme a las letras f), g) y h) del artículo 52 de la Ley 4/2012, la situación es idéntica a la vigente hasta el día 30 de junio de 2012, salvo que las definiciones de biodiesel, bioetanol y biometanol no son las contenidas en la citada Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuesto Especiales, sino en la Ley 5/1986, de 28 de julio, 38/1992, de 28 de julio, del Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre combustibles derivados del petróleo, concretamente en su artículo 9.2:

- biodiésel, entendiendo por tal los productos clasificados en los códigos NC 1507 a 1518, ya se utilicen como

tales o previa modificación o transformación química, incluidos los productos clasificados en los códigos NC 3826.00.10 y 3826.00.90 obtenidos a partir de aquéllos.

- bioetanol, entendiendo por tal el alcohol etílico producido a partir de productos agrícolas o de origen vegetal clasificado en el código NC 22.07.20.00, como tal o previa modificación o transformación química.

- biometanol, entendiendo por tal el alcohol metílico clasificado en el código NC 2905.11.00 y obtenido a partir de productos de origen agrícola o vegetal, ya se utilice como tal o previa modificación o transformación química.

Obras de equipamiento comunitario

De acuerdo con lo dispuesto en las letras i) y j) del artículo 52 de la Ley 4/2012, el requisito subjetivo para la aplicación del tipo cero a las entregas y ejecuciones de obras de equipamiento comunitario permanece inalterado respecto a la situación vigente a 30 de junio de 2012.

En cuanto al requisito objetivo, la situación es idéntica a la vigente hasta el día 30 de junio de 2012, con las siguientes salvedades:

- Hasta el día 30 de junio de 2012 el tipo cero era aplicable a las ejecuciones de obras que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de obras de equipamiento comunitario. Desde el día 1 de julio de 2012 desaparece del ámbito objetivo de aplicación del tipo cero la rehabilitación de obras de equipamiento comunitario y se sustituye por la ampliación de obras de equipamiento comunitario.

Se define el concepto de obras de ampliación en la propia letra j) del artículo 52 de la Ley 4/2012, en los siguientes términos: aquella que determinen el aumento de la superficie útil del equipamiento comunitario, producido mediante cerramiento de parte descubierta o por cualquier otro medio en vuelo, subsuelo o superficie anexa a la construcción, de forma permanente y durante todas las épocas del año, incrementando la capacidad de utilización del equipamiento para el fin al que se ha destinado; asimismo, se entenderá por ampliación el incremento de las infraestructuras que permita incrementar la producción de bienes públicos a la que las mismas se destinan. Por el consejero competente en materia tributaria se determinarán las condiciones que deban cumplir las obras de equipamiento comunitario para ser entendidas como de ampliación de conformidad con este precepto.

El concepto de rehabilitación únicamente es operativo para la no aplicación del tipo cero a las obras de rehabilitación de las infraestructuras que conforman el concepto de obra de equipamiento comunitario.

- Se modifica el concepto de obra de equipamiento comunitario en los siguientes términos:

a) Desaparece la mención a edificios de carácter demanial y se sustituye por:

- Los centros docentes de titularidad pública.

- Los centros integrantes de la red hospitalaria de titularidad pública.

- Los puertos, aeropuertos e instalaciones portuarias y aeroportuarias de titularidad pública.

- Los edificios de titularidad pública destinados a servicios sociales especializados en los términos previstos en la Ley 9/1987, de 28 de abril, de servicios sociales.

- Las afectas al cumplimiento de las competencias legales mínimas de las Administraciones Públicas Canarias.

Respecto a las obras afectas al cumplimiento de las competencias legales mínimas de las Administraciones Públicas Canarias, se debe acudir al apartado 1 del artículo 26 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local, que dispone lo siguiente:

"Los Municipios por sí o asociados deberán prestar, en todo caso, los servicios siguientes:

En todos los Municipios: alumbrado público, cementerio, recogida de residuos, limpieza viaria, abastecimiento domiciliario de agua potable, alcantarillado, acceso a los núcleos de población, pavimentación de las vías públicas y control de alimentos y bebidas.

En los Municipios con población superior a 5.000 habitantes-equivalentes, además: parque público, biblioteca pública, mercado y tratamiento de residuos.

En los municipios con población superior a 20.000 habitantes-equivalentes, además: protección civil, prestación de servicios sociales, prevención y extinción de incendios e instalaciones deportivas de uso público.

En los Municipios con población superior a 50.000 habitantes-equivalentes, además: transporte colectivo urbano de viajeros y protección del medio ambiente."

- Desaparece de las infraestructuras que tienen la consideración de obras de equipamiento comunitario el alcantarillado, parques, jardines y superficies viales en zonas urbanas.

No obstante, esta desaparición es

relativa puesto que varias de estas obras están englobadas en la nueva modalidad de obras de equipamiento comunitario que constituyen las afectas al cumplimiento de las competencias legales mínimas de las Administraciones Públicas Canarias, como son el alcantarillado, parques y acceso a los núcleos de población.

- La aplicación del tipo cero requiere el previo reconocimiento de la Administración Tributaria Canaria, siempre y cuando se trate de hechos imponibles devengados desde el día 1 de julio de 2012.

Astrofísica y satélites

El contenido de las letras l) y m) del artículo 52 de la Ley 4/2012 es una novedad, por lo que no existía antes del día 1 de julio de 2012. En dichas letras se dispone la aplicación del tipo cero a las siguientes operaciones:

- Entregas de bienes y las prestaciones de servicios con destino a la investigación y desarrollo tecnológico en el ámbito de la astrofísica.

- Entregas de bienes y las prestaciones de servicios con destino a los centros de control y estaciones de seguimiento de satélites.

Transporte interinsular

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 52.n) de la Ley 4/2012, sigue tributando al tipo cero el transporte de viajeros y mercancías por vía marítima o aérea entre las islas del archipiélago canario, pero con un matiz muy importante al expresarse que en ningún caso es aplicable el tipo de gravamen del cero al transporte marítimo de pasajeros de carácter turístico, recreativo o de ocio, educativo o de instrucción al que se refiere el artículo 20 de la Ley 12/2007, de 24 de abril, de Ordenación del Transporte Marítimo de Canarias, ni al transporte aéreo de carácter turístico, recreativo o de ocio, educativo o de instrucción.

El citado artículo 20 de la Ley 12/2007 dispone:

"1. El transporte marítimo de pasajeros de carácter turístico, recreativo o de ocio, educativo o de instrucción es aquel que se presta conjuntamente, de acuerdo con la normativa vigente en materia turística, con servicios complementarios de la naturaleza señalada, a los que sirve de soporte, a cambio de una contraprestación económica, con independencia de si lo es con reiteración o no de itinerario, calendario y horario, y de la modalidad de contratación.

(…)

3. Los transportes regulados en este capítulo deben realizarse en condiciones diferenciadas en relación

con los transportes regulares que resulten, total o parcialmente, coincidentes con el itinerario. (…)"

Por tanto, desde el día 1 de julio de 2012, únicamente tributa al tipo cero el transporte regular marítimo o aéreo interinsular

2. TIPO REDUCIDO

Productos sanitarios

La situación es idéntica a la vigente a 30 de junio de 2012. No obstante, podemos señalar lo siguiente.

- El primer párrafo de la letra c) del artículo 54.1 de la Ley 4/2012 dispone que se aplica el tipo reducido del 3 por 100 a "*Los productos sanitarios definidos en el artículo 8.l) de la Ley 29/2006, de 26 de julio, de garantías y uso racional de los medicamentos y productos sanitarios."*

La redacción de este primer párrafo aunque es diferente a la redacción del Anexo I.1.2º de la Ley 20/1991, con efecto hasta el día 30 de junio de 2012, no supone ningún cambio; quizás la mención expresa a la Ley 29/2006 implique mayor seguridad jurídica respecto al concepto de productos sanitarios.

- El segundo párrafo de la letra c) del artículo 54.1 de la Ley 4/2012 dispone que "*No se incluyen en este apartado los productos de higiene personal ni los productos cosméticos, entendiéndose como tales los definidos en los apartados m) y n), respectivamente, del artículo 8 de la citada Ley 29/2006*."

La realidad es que no aporta nada este segundo párrafo, parece evidente que cuando el primer párrafo dispone que se aplica el tipo reducido del 3 por 100 a los productos sanitarios definidos en la letra l) del artículo 8 de la Ley 29/2006, no incluye a los productos contenidos en las letras m) y n) del mismo artículo 8.

Productos con destino a la actividad agrícola, forestal o ganadera

De acuerdo con la redacción del artículo 54.1.f) de la Ley 4/2012, la situación es idéntica a la vigente hasta el día 30 de junio de 2012, con las siguientes salvedades:

- El Anexo I.1.7º de la Ley 20/1991 exigía que se tratasen de determinados bienes susceptibles de ser utilizados habitual e idóneamente en las actividades agrícolas, forestales o ganaderas; el artículo 24.1.f) de la Ley 4/2012 añade otros requisitos a tales bienes: que por sus características objetivas, envasado, presentación y estado de conservación sean susceptibles de ser utilizados directa, habitual e idóneamente en actividades agrícolas, forestales o ganaderas.

Puesto que se trata de bienes susceptibles de utilización en

actividades agrícolas, forestales o ganaderas, su envasado y presentación debe ser acorde con tal circunstancia. De este modo, la venta en pequeños recipientes de semillas susceptible de ser utilizado también en jardinería, implica la no aplicación del tipo reducido. De acuerdo con los nuevos requisitos, pareciera que se exige su venta a granel o en grandes recipientes para que puedan tributar al tipo reducido. Otro ejemplo sería la venta de raticida en pequeños envases, puesto que su uso pareciera más doméstico que empresarial.

Por otra parte, del etiquetado del producto se debe derivar que puede ser utilizado directa, habitual e idóneamente en actividades agrícolas, forestales o ganaderas.

- Se añade al listado de bienes los plaguicidas de uso fitosanitario o ganadero.

Servicio de transporte

Debemos diferenciar entre transporte terrestre, transporte marítimo y transporte aéreo.

A) Transporte terrestre

Conforme a lo previsto en las letras c) y d) del artículo 54.2 de la Ley 4/2012, la tributación desde el día 1 de julio de 2012 supone una confirmación de la situación vigente hasta el día 30 de junio de 2012, con determinados matices:

- Se aclara que el servicio de mudanza sigue tributando al tipo reducido.

- Se excluye el servicio de mensajería, recadería y reparto, pasando a tributar al tipo general.

- Se aclara, aunque no suponga cambio de tributación, que el transporte turístico, en los términos establecidos en la Ley 13/2007, tributa al tipo reducido.

En definitiva, el régimen de tributación en el IGIC del transporte terrestre de mercancías y pasajeros presenta desde el día 1 de julio de 2012 un mayor grado de seguridad jurídica, sin que suponga ningún cambio de tributación respecto a la situación vigente a 30 de junio de 2012, salvo en los relativo al servicio de mensajería, recadería y reparto.

B) Transporte marítimo

De acuerdo con la letra e) del artículo 54.2 de la Ley 4/2012, existe una disminución de la tributación del transporte marítimo de pasajeros de carácter turístico, recreativo o de ocio, educativo o de instrucción que hasta el día 30 de junio de 2012 tributaba al tipo general.

Todo ello, sin perjuicio de la tributación al tipo cero del transporte marítimo de viajeros y mercancías entre islas del archipiélago canario (artículo 52.n) de la Ley 4/2012).

El transporte marítimo de mercancías dentro de la misma isla tributa al tipo general. Igualmente tributa al tipo general, el transporte regular de viajeros entre puertos de la misma isla.

C) Transporte aéreo

De acuerdo con la letra f) del artículo 54.2 de la Ley 4/2012, existe una disminución de la tributación del transporte aéreo de pasajeros de carácter turístico, recreativo o de ocio, educativo o de instrucción, que hasta el día 30 de junio de 2012 tributaba al tipo general.

Todo ello, sin perjuicio de la tributación al tipo cero del transporte aéreo de viajeros y mercancías entre islas del archipiélago canario (artículo 52.n) de la Ley 4/2012).

El transporte aéreo de viajeros y mercancías dentro de la misma isla tributa al tipo general.

Servicio de práctica del deporte

Se suprime en la regulación del tipo reducido (artículo 54 de la Ley 4/2012) cualquier mención a la prestación de servicio de práctica del deporte. Por tanto, desde el día 1 de julio de 2012 dicha prestación de servicio tributa al tipo general del 7 por 100, salvo que resulte de aplicación la exención prevista en el artículo 50.Uno.13º de la Ley 4/2012.

Servicios sociales

Las prestaciones de servicios que puedan calificarse de naturaleza social tributan al tipo general, conforme a lo dispuesto en el artículo 51.1.d) de la Ley 4/2012, salvo que sea de aplicación la exención prevista en el artículo 50.Uno.8º de la Ley 4/2012.

No obstante, el artículo 54.2.a) de la Ley 4/2012 indica un conjunto de operaciones de carácter social que tributan, desde el día 1 de julio de 2012, al tipo reducido del 3 por 100.

La tributación al tipo del 3 por 100 está condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos:

1. Debe tratarse de alguna de las operaciones contempladas en las letras b), c) y d) y e) del artículo 15.1 de la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las personas en situación de dependencia:

Servicio de Teleasistencia.

Servicio de Ayuda a domicilio:

- Atención de las necesidades del hogar.

- Cuidados personales.

Servicio de Centro de Día y de Noche:

- Centro de Día para mayores.

- Centro de Día para menores de 65 años.

- Centro de Día de atención especializada.

- Centro de Noche.

Servicio de Atención Residencial:

- Residencia de personas mayores en situación de dependencia.

- Centro de atención a personas en situación de dependencia, en razón de los distintos tipos de discapacidad

2. Los servicios citados deben prestarse en alguna de las siguientes modalidades:

a) En plazas en centros o residencias públicos o privados concertadas.

Véase el Decreto 236/1998, de 18 de diciembre, por el que se regulan las condiciones de acceso y los criterios para el pago del servicio en centros de alojamiento y estancia para personas mayores, públicos y privados, con participación de la Comunidad Autónoma en su financiación.

b) Mediante precios derivados de un concurso administrativo adjudicado a las empresas prestadoras.

c) Como consecuencia de una prestación económica vinculada a tales servicios que cubra más del 75 por cien de su precio.

De no ser aplicable alguna de estas modalidades, los servicios sociales citados tributan al tipo general del 7 por 100, salvo que resulte de aplicación la exención prevista en el artículo 50.Uno.8º de la Ley 4/2012.

Servicios funerarios y cementerios

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 54.2.b) de la Ley 4/2012, desde el día 1 de julio de 2012 tributan al tipo reducido del 3 por 100 (anteriormente tributaban al tipo general):

- Los servicios funerarios prestados por las empresas funerarias.

- Los servicios de cementerio.

Sillas de ruedas

Conforme a lo dispuesto en el artículo 54.1.e) y 2.g) de la Ley 4/2012, tributa al tipo reducido del 3 por 100, la entrega o importación de sillas de rueda para uso exclusivo de personas con minusvalía y la prestación de servicio de reparación de las mismas. Es decir, exactamente igual que la situación vigente hasta el día 30 de junio de 2012, salvo que el tipo reducido era el 2 por 100.

La novedad está contenida en la letra h) del artículo 54.2 de la Ley 4/2012, que dispone la aplicación del tipo reducido a la ejecución de obra mobiliaria que tenga por objeto la producción de sillas de ruedas para el traslado de personas con discapacidad. Con anterioridad al día 1 de julio de 2012, resultaba de aplicación a esta prestación de

servicio el tipo general, dado que esta operación no estaba contemplada en el Anexo I de la Ley 20/1991.

3 TIPO INCREMENTADO DEL 13,5 POR 100

Bisutería y perlas de imitación

La letra e) del artículo 56.1 de la Ley 4/2012 no incluye ni a las perlas de imitación ni a la bisutería como bienes cuya entrega o importación tributa al tipo incrementado del 13,5 por 100. Por todo ello, desde el día 1 de julio de 2012 la entrega o importación de tales bienes tributa al tipo general del 7 por 100, salvo que contenga oro, plata o platino, piedras preciosas y semipreciosas.

Películas X

Conforme a lo establecido en la letra k) del apartado 1 y en la letra d) del apartado 2, ambos del artículo 56.1 de la Ley 4/2012, la situación es idéntica a la vigente a 30 de junio de 2012 con las siguientes salvedades:

- El arrendamiento de películas calificadas X pasa de tributar del tipo general al tipo incrementado.

- No solo tributa la prestación de servicio de cesión de derechos sobre las películas calificadas X, sino también la prestación de servicio de cesión de derecho de producción.

Difusión publicitaria servicios sexuales

Conforme a lo establecido en la letra c) del artículo 56.2 de la Ley 4/2012, tributa al 13,5 por 100 la prestación de servicio de difusión publicitaria de servicios sexuales. Hasta el día 30 de junio de 2012, tributaba al tipo general del 5 por 100.

4. TIPOS VEHÍCULOS

Analizaremos de forma independiente las entregas o importación, arrendamientos, y las ejecuciones de obras. Dentro de cada una de estas operaciones se examinarán las novedades en los distintos tipos impositivos aplicables.

4.1 ENTREGA O IMPORTACIÓN

4.1.1 TIPO REDUCIDO

Taxis y autoturismos adaptados para el transporte habitual de personas con discapacidad en silla de ruedas

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 59.Uno.2 de la Ley 4/2012, es aplicable el tipo reducido del 3 por 100 a la entrega o importación de Los vehículos de motor, cualquiera que sea su potencia, clasificados como taxi o autoturismo, y que, bien directamente o previa su adaptación, se destinan al transporte habitual de personas con discapacidad en silla de ruedas.

La aplicación del tipo reducido a la entrega o importación de estos vehículos no está condicionada, a diferencia de la situación vigente

hasta el día 30 de junio de 2012, al cumplimiento de los requisitos temporales siguientes:

- Que hayan transcurrido, al menos, cuatro años desde la adquisición o importación de otro vehículo en análogas condiciones.

- Que el taxi o el autoturismo no sean objeto de una transmisión posterior por actos *inter vivos* durante el plazo de cuatro años siguientes a su fecha de adquisición o importación.

Continúa siendo exigible el previo reconocimiento de la Administración Tributaria Canaria, pero se ha modificado notablemente el procedimiento de reconocimiento que pasamos a analizar a continuación.

Distinguiremos dos situaciones: entregas o importaciones de taxis o autoturismos adaptados y entregas o importaciones de taxis o autoturismos adaptados con posterioridad al devengo.

A) Entregas o importaciones de taxis o autoturismos adaptados

- Requisito subjetivo:

El solicitante del reconocimiento debe ser el adquirente (no el sujeto pasivo que entrega el taxi o el autoturismo) o el importador del taxi o autoturismo.

El peticionario deberá presentar una solicitud justificando el destino del vehículo y aportando copia autenticada de la licencia para transporte de personas con discapacidad expedida por órgano competente y de la ficha técnica del vehículo donde debe constar la adaptación.

- Requisito temporal exigible a la solicitud:

La solicitud deberá presentarse con carácter previo al devengo de la entrega o, en el caso de importación, con carácter previo a la presentación de la declaración de importación de despacho a consumo.

- Consecuencia del incumplimiento de este requisito temporal:

La presentación de las solicitudes presentadas con posterioridad al devengo, supondrá su inadmisión y archivo, sin que pueda, en este caso, ser aplicable el tipo reducido del 3 por ciento. La inadmisión y archivo deberá ser comunicada al peticionario.

- Requisito temporal exigible al devengo;

En el plazo de un mes, a contar desde la notificación de la resolución de reconocimiento de la aplicación del tipo reducido, ha de devengarse la entrega del vehículo o, en el caso de importación, presentarse la declaración de importación de

despacho a consumo.

- Consecuencia del incumplimiento de este requisito temporal:

El incumplimiento de este requisito temporal implicará la pérdida del derecho reconocido.

En el caso de entrega, el sujeto pasivo (no el empresario del transporte adquirente) deberá presentar una autoliquidación complementaria, aplicándose lo dispuesto en el artículo 20.Dos.5 de la Ley 20/1991.

Puesto que no estamos ante un supuesto de rectificación de la repercusión fundado en causas de modificación de la base imponible, o se deba a un error fundado de derecho, el sujeto pasivo aplicará el recargo y, en su caso, los intereses de demora que procedan, de conformidad con lo establecido en el artículo 27 de la LGT.

En el supuesto de importación, el sujeto pasivo deberá presentar la declaración ocasional a que se refiere el artículo 59.3 de la citada Ley 20/1991, y regulada en el artículo 58 del Reglamento de gestión, correspondiente al período de liquidación mensual en que finalizó el plazo de un mes desde el reconocimiento de la aplicación del tipo reducido, autoliquidando la cuota del IGIC.

La presentación extemporánea, sin requerimiento previo, de esta declaración ocasional, supondrá el devengo del recargo a que se refiere el artículo 27 de la LGT.

A) Requisito formal:

Los sujetos pasivos, en el caso de entrega, sólo podrán aplicar el tipo reducido del 3 por ciento cuando el adquirente acredite su derecho mediante la resolución de reconocimiento, con indicación de la fecha de notificación.

Los sujetos pasivos, tanto en el caso de entrega como de importación, deberán conservar el acuerdo de reconocimiento durante el plazo de prescripción.

B) Entregas o importaciones de taxis o autoturismos adaptados con posterioridad al devengo

Resultan plenamente aplicables los requisitos señalados en la letra A) anterior, con las salvedades siguientes:

- En la solicitud deberá aportarse la ficha técnica del vehículo, sin que conste, lógicamente, la adaptación.

- El reconocimiento de la aplicación del tipo reducido del 3 por 100 es provisional, y estará condicionado, para el reconocimiento definitivo, a la presentación, ante el órgano concedente del reconocimiento provisional, de la ficha técnica con la reforma incorporada en un plazo que

no podrá ser superior a seis meses, a contar desde la fecha de la resolución de reconocimiento provisional.

El incumplimiento de este requisito temporal implicará la pérdida del derecho reconocido, debiendo el beneficiario (el adquirente del taxi o del autoturismo) presentar una declaración ocasional a que se refiere el artículo 59.3 de la Ley 20/1991, y regulada en el artículo 58 del Reglamento de gestión, correspondiente al período de liquidación mensual en que se cumplió el plazo de seis meses para la adaptación del taxi o el autoturismo, autoliquidando la cuota del IGIC con los correspondientes intereses de demora.

La presentación extemporánea de esta declaración ocasional sin requerimiento previo, supondrá el devengo del recargo a que se refiere el artículo 27 de la LGT.

Vehículos para el transporte habitual de personas con discapacidad

La situación desde el día 1 de julio de 2012 requiere analizar con independencia dos grupos de vehículos:

- Vehículos adaptados al transporte de personas, directamente o previa adaptación, con discapacidad en silla de ruedas.

- Vehículos sin adaptación destinados al transporte de personas con discapacidad igual o superior al 65 por ciento.

A) Vehículos adaptados al transporte de personas, directamente o previa adaptación, con discapacidad en silla de ruedas**.**

Conforme a lo dispuesto en el artículo 59.Uno.3 de la Ley 4/2012, tributa al tipo reducido del 3 por 100 la entrega o importación de vehículos de motor, cualquiera que sea su potencia, adaptados al transporte habitual de personas, directamente o previa adaptación, con discapacidad en silla de ruedas, con independencia de quien sea el conductor de los mismos.

La aplicación del tipo reducido está condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos:

- Que hayan transcurrido, al menos, cuatro años desde la adquisición o importación de otro vehículo en análogas condiciones.

No obstante, este requisito no se exigirá en el supuesto de siniestro total de los vehículos, certificado por la entidad aseguradora o cuando se justifique la baja definitiva de los vehículos.

- Cada persona con discapacidad no podrá tener, simultáneamente, más de un vehículo adaptado afectado

a su transporte habitual.

- El previo reconocimiento por la Administración Tributaria Canaria de la procedencia de la aplicación del tipo reducido.

Continúa siendo exigible el previo reconocimiento de la Administración Tributaria Canaria, pero se ha modificado notablemente el procedimiento de reconocimiento que pasamos a analizar a continuación.

Distinguiremos dos situaciones: entregas o importaciones de vehículos adaptados y entregas o importaciones de vehículos adaptados con posterioridad al devengo.

1) Entregas o importaciones de vehículos adaptados

- Requisito subjetivo:

El solicitante del reconocimiento debe ser el adquirente o el importador.

El peticionario deberá presentar una solicitud aportando copia autenticada de la ficha técnica del vehículo (donde conste la adaptación), la identificación de la persona con discapacidad y la acreditación de la discapacidad

La solicitud debe estar suscrita tanto por el adquirente o importador como por la persona con discapacidad, lógicamente cuando sean personas distintas.

Conforme a lo establecido en el apartado Sexto del artículo 59 de la Ley 4/2012, la acreditación de la discapacidad se realizará mediante certificado o resolución expedido por el Instituto de Mayores y Servicios Sociales (IMSERSO) u órgano competente de la Comunidad Autónoma correspondiente.

No obstante, se consideran afectados por una discapacidad igual o superior al 33 por ciento:

- Los pensionistas de la Seguridad Social que tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente total, absoluta o de gran invalidez.

- Los pensionistas de clases pasivas que tengan reconocida una pensión de jubilación o retiro por incapacidad permanente para el servicio o inutilidad.

Se considera una discapacidad acreditada del 65 por ciento, aunque no se alcance dicho grado, cuando se trate de discapacitados declarada judicialmente.

- Requisito temporal exigible a la solicitud:

La solicitud deberá presentarse con carácter previo al devengo de la entrega o, en el caso de importación, con carácter previo a la presentación de la declaración de importación de despacho a consumo.

- Consecuencia del incumplimiento de este requisito temporal:

La presentación de las solicitudes presentadas con posterioridad al devengo, supondrá su inadmisión, sin que pueda, en este caso, ser aplicable el tipo reducido del 3 por ciento.

- Requisito temporal exigible al devengo;

En el plazo de un mes, a contar desde la notificación de la resolución de reconocimiento de la aplicación del tipo reducido, ha de devengarse la entrega del vehículo o, en el caso de importación, presentarse la declaración de importación de despacho a consumo.

- Consecuencia del incumplimiento de este requisito temporal:

El incumplimiento de este requisito temporal implicará la pérdida del derecho reconocido.

En el caso de entrega, el sujeto pasivo deberá presentar una autoliquidación complementaria, aplicándose lo dispuesto en el artículo 20.Dos.5 de la Ley 20/1991.

Puesto que no estamos ante un supuesto de rectificación de la repercusión fundado en causas de modificación de la base imponible, o se deba a un error fundado de derecho, el sujeto pasivo aplicará el recargo y, en su caso, los intereses de demora que procedan, de conformidad con lo establecido en el artículo 27 de la LGT.

En el supuesto de importación, el sujeto pasivo deberá presentar la declaración ocasional a que se refiere el artículo 59.3 de la citada Ley 20/1991, y regulada en el artículo 58 del Reglamento de gestión, correspondiente al período de liquidación mensual en que finalizó el plazo de un mes desde el reconocimiento de la aplicación del tipo reducido, autoliquidando la cuota del IGIC.

La presentación extemporánea de esta declaración ocasional sin requerimiento previo, supondrá el devengo del recargo a que se refiere el artículo 27 de la LGT.

- Requisito formal:

Los sujetos pasivos, en el caso de entrega, sólo podrán aplicar el tipo reducido del 3 por ciento cuando el adquirente acredite su derecho mediante la resolución de reconocimiento, con indicación de la fecha de notificación.

Los sujetos pasivos, tanto en el caso de entrega como de importación, deberán conservar el acuerdo de reconocimiento durante el plazo de prescripción.

2) Entregas o importaciones de vehículos adaptados con posterioridad al devengo

Resultan plenamente aplicables los

requisitos señalados en el número 1) anterior, con las salvedades siguientes:

- En la solicitud deberá aportarse la ficha técnica del vehículo, sin que conste, lógicamente, la adaptación.

- El reconocimiento de la aplicación del tipo reducido del 3 por 100 es provisional, y estará condicionado, para el reconocimiento definitivo, a la presentación, ante el órgano concedente del reconocimiento provisional, de la ficha técnica con la reforma incorporada en un plazo que no podrá ser superior a seis meses, a contar desde la fecha de la resolución de reconocimiento provisional.

El incumplimiento de este requisito temporal implicará la pérdida del derecho reconocido, debiendo el beneficiario (el adquirente del taxi o del autoturismo) presentar una declaración ocasional a que se refiere el artículo 59.3 de la Ley 20/1991, y regulada en el artículo 58 del Reglamento de gestión, correspondiente al período de liquidación mensual en que se cumplió el plazo de seis meses para la adaptación del taxi o el autoturismo, autoliquidando la cuota del IGIC con los correspondientes intereses de demora.

La presentación extemporánea de esta declaración ocasional sin requerimiento previo, supondrá el devengo del recargo a que se refiere el artículo 27 de la LGT.

B) Vehículos sin adaptación destinados al transporte de personas con discapacidad igual o superior al 65 por ciento.

Conforme a lo dispuesto en el artículo 59.Uno.4 de la Ley 4/2012, tributa al tipo reducido del 3 por 100 la entrega o importación de los vehículos de motor, cualquiera que sea su potencia, que tengan la consideración de turismo o de vehículo mixto adaptable, que sin previa adaptación se destinen a transportar habitualmente a personas con discapacidad igual o superior al 65 por ciento, con independencia de quien sea el conductor de los mismos.

Cuando los citados vehículos se destinen a transportar habitualmente a personas con discapacidad igual o superior al 33 por ciento y superior al 65 por 100, su entrega o importación tributa al tipo general del 7 por 100, conforme a lo dispuesto en la letra i) del artículo 59.Dos de la Ley 4/2012.

La aplicación del tipo reducido está condicionada al cumplimiento de los mismos requisitos establecidos en el artículo 59.Uno.3 de la Ley 4/2012, y que se ha analizado en la letra A) anterior, con las mismas consecuencias, respecto al procedimiento de reconocimiento, en el caso de incumplimiento de los requisitos temporales respecto a la presentación de la solicitud, del

devengo de la entrega o de la presentación de la declaración de despacho a consumo y de la transmisión por actos *inter vivos.*

Puesto que estamos ante vehículos que no necesitan una adaptación para el transporte habitual a personas con discapacidad igual o superior al 65 por 100, no cabe, dentro del procedimiento de reconocimiento, no cabe justificar la adaptación del vehículo, ni existe reconocimiento provisional.

En la solicitud de reconocimiento se deberá acreditar (este requisito no se exige a los vehículos a que se refiere el artículo 59.Uno.3 de la Ley 4/2012), en los términos que establezca el Gobierno de Canarias, que el destino del vehículo objeto de entrega o importación es el transporte habitual de personas con discapacidad.

La Disposición transitoria tercera de la Ley 4/2012 dispone que en tanto el Gobierno de Canarias no regule la acreditación de que el destino del vehículo objeto de entrega o importación es el transporte habitual de personas con discapacidad, se aplicará lo dispuesto en el artículo 56.1.3º.d) del Real Decreto 2538/1994.

Conforme a este último precepto, se admite como medios de pruebas de que el destino del vehículo objeto de entrega o importación es el transporte habitual de personas con discapacidad, los siguientes:

- La titularidad del vehículo a nombre del discapacitado.

- Que el adquirente o importador sea cónyuge del discapacitado o tenga una relación de parentesco en línea directa o colateral hasta del tercer grado, inclusive.

- Que el adquirente o importador esté inscrito como pareja de hecho de la persona con discapacidad en el Registro de parejas o uniones de hecho de la Comunidad Autónoma de Canarias.

- Que el adquirente o importador tenga la condición de tutor, representante legal o guardador de hecho del discapacitado.

- Que el adquirente o importador demuestre la convivencia con el discapacitado mediante certificado de empadronamiento o por tener el domicilio fiscal en la misma vivienda.

- En el supuesto de que el vehículo sea adquirido o importado por una persona jurídica, que la misma esté desarrollando actividades de asistencia a personas con discapacidad o, en su caso, que cuente dentro de su plantilla con trabajadores discapacitados contratados que vayan a utilizar habitualmente el vehículo.

4.1.2 TIPO GENERAL

De acuerdo con el artículo 59.Dos de la Ley 4/2012 tributa al tipo general del 7 por 100 la entrega o importación de los siguientes vehículos:

- Los vehículos de motor, cualquiera que sea su potencia, que por su configuración objetiva únicamente puedan destinarse al transporte de mercancías.

- Los autobuses o autocares, cualquiera que sea su potencia.

- Los vehículos que, objetivamente considerados, sean de exclusiva aplicación industrial, comercial, agraria, clínica o científica.

A estos efectos, se considerará que tienen exclusivamente algunas de las aplicaciones citadas los automóviles derivados de turismos siempre que dispongan únicamente de dos asientos para el conductor y el ayudante, en ningún caso posean asientos adicionales, y el espacio destinado a la carga no goce de visibilidad lateral y sea superior al 50 por ciento del volumen interior.

Deja de tributar al tipo general, pasando a tributar al tipo incrementado del 9,5 por 100, la entrega o importación de caravanas y remolques de exclusiva aplicación industrial, comercial, agraria, clínica o científica, y las autocaravanas de exclusiva aplicación industrial, comercial, agraria, clínica o científica, con independencia de potencia.

- Los vehículos de motor, cualquiera que fuera su potencia, mixtos adaptables cuya altura total desde la parte estructural del techo de la carrocería hasta el suelo sea superior a 1.800 milímetros, y que no sean vehículos todo terreno, en las condiciones que determine el consejero competente en materia tributaria.

- Los vehículos de dos, tres y cuatro ruedas que cumplan la definición jurídica de ciclomotor.

- Los ciclos, bicicletas y bicicletas con pedaleo asistido.

- Los tranvías.

- Los vehículos de motor, cualquiera que sea su potencia, clasificados como taxi o autoturismo, que no les sea aplicable el tipo reducido del 3 por ciento.

- Los vehículos de motor, cualquiera que sea su potencia, que tengan la consideración de turismo, o de vehículo mixto adaptable, que sin previa adaptación deban transportar habitualmente a personas con discapacidad igual o mayor al 33 por 100 y menor al 65 por 100, con independencia de quien sea el conductor de los mismos.

Los mismos vehículos destinados a transportar habitualmente a personas con discapacidad igual o superior al

65 por ciento y menor al 65 por ciento, tributan su entrega o importación al tipo reducido, si se cumplen los requisitos establecidos en el artículo 59.Uno.4 de la Ley 4/2012, y que hemos analizado anteriormente

La aplicación del tipo general a la entrega o importación de los turismos y vehículos mixto adaptables destinados al transporte habitual de personas con discapacidad igual o mayor al 33 por 100 y menor al 65 por 100, está condicionada al cumplimiento de los mismos requisitos establecidos en el número 3 del artículo 59.Uno de la Ley 4/2012, con las mismas consecuencias en el caso de incumplimiento de los requisitos temporales respecto a la presentación de la solicitud y del devengo de la entrega o de la presentación de la declaración de importación de despacho a consumo y de la transmisión por actos *inter vivos*.

En la solicitud de reconocimiento se deberá acreditar, en los términos que establezca el Gobierno de Canarias, que el destino del vehículo objeto de entrega o importación es el transporte habitual de personas con discapacidad.

Para evitar reiteraciones, nos remitimos a lo expresado en el apartado "Vehículos para el transporte habitual de personas con discapacidad".

Comprobamos que la relación de vehículos cuya entrega o importación está sujeta al tipo general es cerrada, lo cual es contrario a la configuración jurídica de este tipo impositivo que en teoría tendría que acoger a las operaciones que no tributan al resto de los tipos de gravamen, sin mención específica a ningún vehículo.

4.1.3 TIPO INCREMENTADO DEL 9,5 POR 100

Conforme al artículo 59.Tres de la Ley 4/2012, tributan al tipo incrementado del 9,5 por ciento las entregas de los vehículos de motor con potencia igual o inferior a 11 CV fiscales que no tributen ni al tipo reducido, ni al tipo general, ni al tipo incrementado del 13,5 por ciento.

Vemos que mientras el tipo general del 7 por 100 es exigible a un conjunto cerrado de vehículos, el tipo del 9,5 por 100 cumple el papel de tipo "general" respecto a los vehículos de motor con potencia igual o inferior a 11 CV fiscales.

4.1.4 TIPO INCREMENTADO DEL 13,5 POR 100

Conforme a lo establecido en el artículo 59.Cuatro de la Ley 4/2012, tributa al tipo impositivo incrementado del 13,5 por 100 la entrega o importación de los siguientes vehículos:

- Los vehículos de motor con potencia superior a 11 CV fiscales que no tributen ni al tipo reducido, ni al tipo general.

- Los vehículos QUAD/ATV, con independencia de su potencia.

Hasta el día 30 de junio de 2012, si su potencia era igual o inferior a 11 CV fiscales, su entrega o importación tributaba al 9 por 100.

- Las caravanas.

Desde el día 1 de julio de 2012 tributa en todo caso al tipo incrementado del 13,5 por 100 la entrega o importación de las caravanas. Hasta el día 30 de junio de 2012, tributaba al tipo general del 5 por 100 la entrega o importación de caravanas que se consideraban de exclusiva aplicación industrial, comercial, agraria, clínica o científica.

- Los remolques y semiremolques, salvo los que objetivamente considerados sean de exclusiva aplicación industrial, comercial, agraria, clínica o científica.

Hasta el día 30 de junio de 2012, la entrega o importación de remolques y semiremolques que objetivamente considerados sean de exclusiva aplicación industrial, comercial, agraria, clínica o científica, tributaba al tipo general; desde el día 1 de julio de 2012 tributa al tipo incrementado del 9,5 por aplicación de lo dispuesto en el artículo 59.Tres de la Ley 4/2012, por no resultar de aplicación lo dispuesto en el artículo 59.Dos.1.c) del cuerpo legal citado.

- Las autocaravanas, salvo los que objetivamente considerados sean de exclusiva aplicación industrial, comercial, agraria, clínica o científica.

Hasta el día 30 de junio de 2012, la entrega o importación de autocaravanas que objetivamente considerados sean de exclusiva aplicación industrial, comercial, agraria, clínica o científica, con potencia superior a 11 CV, tributaba al tipo general; y las de potencia igual o inferior a 11 CV fiscales al tipo incrementado del 9 por 100. Desde el día 1 de julio de 2012, tributa al tipo incrementado del 9,5, con independencia de su potencia, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 59.Tres de la Ley 4/2012, por no resultar de aplicación lo dispuesto en el artículo 59.Dos.1.c) del cuerpo legal citado.

4.2 ARRENDAMIENTO

Las novedades respecto a la situación vigente a 30 de junio de 2012 son las siguientes, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 59.Cinco.1 de la Ley 4/2012:

- Se establece expresamente la tributación al tipo incrementado del 13,5 por 100 la prestación de servicio de arrendamiento de vehículos con conductor (anteriormente tributaba al tipo reducido por su consideración de

servicio de transporte terrestre), salvo el servicio de transporte en taxis (que sigue tributando al tipo reducido).

- Se establece expresamente la tributación al tipo incrementado del 13,5 por 100 de la prestación de servicio de arrendamiento de vehículos en caravanas. Anteriormente tributaba al tipo reducido por su consideración de servicio de transporte terrestre.

4.3 EJECUCIÓN DE OBRA

4.3.1 TIPO REDUCIDO

Conforme a lo establecido en el artículo 59.Cinco.3 de la Ley 4/2012, tributa al tipo reducido del 3 por 100 la prestación de servicio de ejecución de obra mobiliaria que tenga por objeto la producción de un vehículo cuya entrega o importación se encuentre sujeta al tipo reducido.

Hasta el día 30 de junio de 2012 era de aplicación el tipo general del 5 por 100 a la prestación de servicio de ejecución de obra de producción de vehículos cuya entrega o importación tributaba al tipo reducido, conforme a lo dispuesto en el artículo 27.1.4º y Disposición adicional octava.Uno.3 de la Ley 20/1991.

4.3.2 TIPO GENERAL

Hasta el día 30 de junio de 2012 era de aplicación el tipo general del 5 por 100 a la prestación de servicio de ejecución de obra de producción de vehículos cuya entrega o importación tributaba al tipo reducido o al tipo general, conforme a lo dispuesto en el artículo 27.1.4º y Disposición adicional octava.Uno.3 de la Ley 20/1991.

Desde el día 1 de julio de 2012, y conforme a lo establecido en el artículo 59.Cinco.4 de la Ley 4/2012, únicamente tributa al tipo general del 7 por 100 la prestación de servicio de ejecución de obra mobiliaria que tenga por objeto la producción de un vehículo cuya entrega o importación se encuentre sujeta al tipo general.

5. TIPOS BUQUES, EMBARCACIONES Y ARTEFACTOS NAVALES

Analizaremos de forma independiente las entregas o importación, arrendamientos, y las ejecuciones de obras. Dentro de cada una de estas operaciones se examinarán las novedades en los distintos tipos impositivos aplicables.

5.1 ENTREGA O IMPORTACIÓN

5.1.1 TIPO GENERAL

Desde el día 1 de julio de 2012 y de acuerdo a lo establecido en el artículo 60.Uno de la Ley 4/2012 únicamente tributa al tipo general del 7 por 100 la entrega o importación de las embarcaciones olímpicas.

Los artefactos navales pasan a

tributar al tipo incrementado del 9,5 por 100.

5.1.2 TIPO INCREMENTADO DEL 9,5 POR 100

Desde el día 1 de julio de 2012 y conforme a lo establecido en 60.Dos de la Ley 4/2012, el tipo incrementado del 9,5 por 100 se convierte en un tipo de naturaleza "general" al gravar las entregas o importaciones de los buques, embarcaciones y artefactos navales que no tributen al tipo general ni al tipo incrementado del 13,5 por ciento.

Por ello, tributa al tipo del 9,5 por 100 la entrega o importación de:

- Las embarcaciones y buques de recreo y de deportes náuticos que tengan menos de ocho metros de eslora en cubierta, salvo las embarcaciones olímpicas, que tributan al tipo general, y las motos náuticas, que tributan al tipo incrementado del 13,5 por 100,

- El resto de buques, embarcaciones y artefactos navales.

5.1.3 TIPO INCREMENTADO DEL 13,5 POR 100

Desde el día 1 de julio de 2012 y conforme a lo establecido en 60.Tres de la Ley 4/2012, el tipo incrementado del 13,5 es aplicable a la entrega o importación de:

- Las embarcaciones y buques de recreo y de deportes náuticos que tengan más de ocho metros de eslora en cubierta, excepto las embarcaciones olímpicas que tributa su entrega o importación al tipo general.

Hasta el día 30 de junio de 2012 se aplicaba el tipo incrementado del 13 por 100 cuando tales embarcaciones y buques de recreo y de deportes tenían más de 9 metros de eslora en cubierta.

Como novedad se define expresamente el concepto de embarcaciones y buques de recreo o de deportes náuticos en los siguientes términos:

1º Las embarcaciones que se inscriban en las listas sexta y séptima del registro de matrícula de buques, ordinario o especial o, en su caso, en el registro de la correspondiente Federación deportiva.

2º Las embarcaciones distintas de las citadas en el párrafo 1º anterior que se destinen a la navegación privada de recreo. A estos efectos, se entiende por navegación privada de recreo la realizada mediante la utilización de una embarcación, que no sea de titularidad pública, por su propietario o por la persona que la pueda utilizar, mediante arrendamiento o por cualquier otro título, para fines no comerciales y, en particular, para fines distintos del transporte de pasajeros o mercancías o de la prestación de servicios a título oneroso.

- Las motos náuticas.

Hasta el día 30 de junio de 2012, su entrega o importación tributaba al tipo incrementado del 9 por 100.

5.2 ARRENDAMIENTO

5.2.1 TIPO GENERAL

Desde el día 1 de julio de 2012, y de acuerdo con el artículo 60.Cuatro.1 de la Ley 4/2012, únicamente tributa al tipo general el arrendamiento de embarcaciones olímpicas. Anteriormente tributaba al tipo general del 5 por 100 el arrendamiento de buques, embarcaciones y artefactos navales cuya entrega o importación tributaba al tipo general o el tipo incrementado del 9 por 100, es decir:

- Embarcaciones olímpicas.

- Embarcaciones y buques de recreo o deportes náuticos que tengan menos de 9 metros de eslora en cubierta.

5.2.2 TIPO INCREMENTADO DEL 13,5 POR 100

Desde el día 1 de julio de 2012 se amplía el ámbito objetivo de los buques, embarcaciones y artefactos navales cuyo arrendamiento tributa al tipo incrementado del 13,5 por 100.

De esta forma, y de acuerdo con el artículo 60.Cuatro.2 de la Ley 4/2012, tributa al tipo incrementado del 13,5 por 100 el arrendamiento de buques, embarcaciones y artefactos navales cuya entrega o importación tributa a los tipos impositivos del 9,5 y 13,5 por 100, es decir:

- Las embarcaciones y buques de recreo y de deportes náuticos, con independencia de los metros de eslora en cubierta, excepto las embarcaciones olímpicas cuyo arrendamiento tributa al tipo general del 7 por 100.

- Las motos náuticas.

- El resto de buques, embarcaciones y artefactos navales.

5.3 EJECUCIÓN DE OBRA

5.3.1 TIPO GENERAL

Desde el día 1 de julio de 2012 y conforme al artículo 60.Cuatro.3 de la Ley 4/2012 tributa al tipo general del 7 por 100 la prestación de servicio de ejecución de obra mobiliaria que tenga por objeto la producción de un buque, embarcación o artefacto naval cuya entrega o importación tribute al tipo general, es decir que es aplicable a las ejecuciones de obras que tenga como objeto la producción de embarcaciones deportivas.

Sin embargo, debe analizarse la situación especial de la prestación de servicio de ejecución de obra mobiliaria que tenga por objeto la producción de un buque, embarcación o artefacto naval cuya entrega se encuentra sujeta al tipo incrementado

del 9,5 por 100.

Conforme a lo dispuesto en los números 3 y 4 del artículo 60.Cuatro de la Ley 4/2012, no existe ninguna operación de ejecución de obra mobiliaria que tenga por objeto la producción de una embarcación, buque o artefacto naval que tribute al tipo incrementado del 9,5 por 100. Por ello, a estas ejecuciones se le aplica la regla contenida en el 51.1.d) de la Ley 4/2012, por el cual el tipo general del 7 por 100 es aplicable a las entregas de bienes y prestaciones de servicios que no se encuentren sometidos a ninguno de los otros tipos impositivos previstos en el citado artículo 51.

En definitiva, desde el día 1 de julio de 2012 sigue aplicándose el tipo general a las ejecuciones de obra de producción de artefactos navales, y se reduce la tributación del 9 al 7 por 100 a las ejecuciones de obra de las embarcaciones y buques de recreo o deportes náuticos que tengan menos de 8 metros de eslora en cubierta, excepto las embarcaciones olímpicas, y el resto de buques y embarcaciones, excepto las motos náuticas. La ejecución de obra de producción de éstas últimas tributa al tipo incrementado del 13,5 por 100, conforme a lo dispuesto en el artículo 60.Cuatro.4 de la Ley 4/2012.

5.3.2 TIPO INCREMENTADO DEL 9,5 POR 100

Desde el día 1 de julio de 2012 y de acuerdo a lo dispuesto en los números 3 y 4 del artículo 60.Cuatro de la Ley 4/2012, no existe ninguna operación de ejecuciones de obras mobiliaria que tenga por objeto la producción de una embarcación, buque o artefacto naval que tribute al tipo incrementado del 9,5 por 100.

Estas ejecuciones de obra tributan al tipo general del 7 por 100.

6. TIPOS AVIONES, AVIONETAS Y DEMÁS AERONAVES

Analizaremos de forma independiente las entregas o importación, arrendamientos, y las ejecuciones de obras. Dentro de cada una de estas operaciones se examinarán los distintos tipos impositivos aplicables.

6.1 ENTREGA O IMPORTACIÓN

6.1.1 TIPO INCREMENTADO DEL 9,5 POR 100

Conforme a lo establecido en 61.Uno de la Ley 4/2012, la situación es idéntica a la existente a 30 de junio de 2012, salvo:

- Se suprime de la aplicación de este tipo incrementado pasando a tributar al 13,5 por 100, la entrega o importación de aeronaves cuyo peso máximo al despegue no exceda de 1.550 kilogramos, según certificado expedido por la Dirección General de Aviación Civil.

- Se suprime de la aplicación de este tipo incrementado pasando a tributar al 13,5 por 100, la entrega o importación de las aeronaves desprovistas de motor mecánico.

6.1.2 TIPO INCREMENTADO DEL 13,5 POR 100

Desde el día 1 de julio de 2012, y conforme a lo establecido en 61.Dos de la Ley 4/2012, el tipo incrementado del 13,5 por 100 se convierte en un tipo "general" pues resulta aplicable a las entregas o importaciones de aviones, avionetas y demás aeronaves cuya entrega no tributa al tipo incrementado del 9,5 por 100.

Por tanto, el tipo del 13,5 por 100 se aplica a la entrega o importación de:

a) Los aviones, avionetas y demás aeronaves, excepto:

- Los aviones, avionetas y demás aeronaves que, por sus características técnicas, sólo puedan destinarse a trabajos agrícolas o forestales o al traslado de enfermos y heridos.

- Los aviones, avionetas y demás aeronaves adquiridas o importadas por escuelas reconocidas oficialmente por la Dirección General de Aviación Civil y destinadas exclusivamente a la educación y formación aeronáutica de pilotos o su reciclaje profesional.

- Los aviones, avionetas y demás aeronaves adquiridas o importadas por el Estado, Comunidades Autónomas, Corporaciones Locales o por empresas u organismos públicos.

- Los aviones, avionetas y demás aeronaves adquiridas o importadas para el transporte de pasajeros o mercancías o la prestación de servicios a título oneroso.

- Los aviones, avionetas y demás aeronaves adquiridas o importadas por empresas para ser cedidas en arrendamiento financiero exclusivamente a empresas dedicadas al transporte de pasajeros o mercancías o la prestación de servicios a título oneroso.

b) Las aeronaves desprovistas de motor mecánico.

De acuerdo a lo expuesto, las novedades más importantes respecto a la situación vigente a 30 de junio de 2012, exceptuando el alza del 13 al 13,5 por 100, son las siguientes:

- Pasa de tributar del 9 al 13,5 por 100, la entrega o importación de aeronaves cuyo peso máximo al despegue no exceda de 1.550 kilogramos, según certificado expedido por la Dirección General de Aviación Civil.

- Pasa de tributar del 9 al 13,5 por 100, la entrega o importación de las aeronaves desprovistas de motor mecánico.

6.2 ARRENDAMIENTO

Desde el día 1 de julio de 2012 la tributación del arrendamiento de aviones, avionetas y demás aeronaves se modifica de forma radical. Conforme a lo dispuesto en artículo 60.Tres.1 de la Ley 4/2012, la prestación de servicio de arrendamiento de aviones, avionetas y demás aeronaves tributa exclusivamente al tipo incrementado del 13,5 por 100, incluso los derivados de arrendamientos financieros aunque de ejercitarse la opción de compra tribute la entrega al tipo del 9,5 por 100.

6.3 EJECUCIÓN DE OBRA

6.3.1 TIPO GENERAL

Desde el día 1 de julio de 2012, y de acuerdo con los artículos 51.1.d) y 61.Tres.2 de la Ley 4/2012, tributa al tipo general del 7 por 100 la ejecución de obra mobiliaria de producción de los siguientes aviones, avionetas y demás aeronaves cuya entrega o importación tributa al 9,5 por 100:

- Los aviones, avionetas y demás aeronaves que, por sus características técnicas, sólo puedan destinarse a trabajos agrícolas o forestales o al traslado de enfermos y heridos.

- Los aviones, avionetas y demás aeronaves adquiridas o importadas por escuelas reconocidas oficialmente por la Dirección General de Aviación Civil y destinadas exclusivamente a la educación y formación aeronáutica de pilotos o su reciclaje profesional.

- Los aviones, avionetas y demás aeronaves adquiridas o importadas por el Estado, Comunidades Autónomas, Corporaciones Locales o por empresas u organismos públicos.

- Los aviones, avionetas y demás aeronaves adquiridas o importadas para el transporte de pasajeros o mercancías o la prestación de servicios a título oneroso.

- Los aviones, avionetas y demás aeronaves adquiridas o importadas por empresas para ser cedidas en arrendamiento financiero exclusivamente a empresas dedicadas al transporte de pasajeros o mercancías o la prestación de servicios a título oneroso.

Como veremos en el siguiente apartado, ello supone una disminución de la carga fiscal puesto que a 30 de junio de 2012 estas ejecuciones de obras tributaban al tipo incrementado del 9 por 100.

9.3.2 TIPO INCREMENTADO DEL 9,5 POR 100

Desde el día 1 de julio de 2012, y conforme a lo dispuesto en el artículo 61.Tres.2 de la Ley 20/1991, la situación se modifica de forma radical puesto que no existe ninguna ejecución de obra mobiliaria de producción de un avión, avioneta o aeronave sujeta al tipo incrementado

del 9,5 por 100, pasando a tributar al tipo general del 7 por 100.

9.3.3 TIPO INCREMENTADO DEL 13,5 POR 100

Desde el día 1 de julio de 2012, de acuerdo con el artículo 61.Tres.2 la Ley 4/2012, tributa al tipo incrementado del 13,5 por 100 la prestación de servicio de ejecución de obra mobiliaria que tenga por objeto la producción de un avión, avioneta o aeronave cuya entrega se encuentre sujeta al tipo incrementado del 13,5 por ciento.

Por tanto, la situación permanece invariable respecto a la vigente a 30 de junio de 2012, salvo:

- Pasa de tributar del 9 al 13,5 por 100, la ejecución de obra mobiliaria de producción de aeronaves cuyo peso máximo al despegue no exceda de 1.550 kilogramos, según certificado expedido por la Dirección General de Aviación Civil.

- Pasa de tributar del 9 al 13,5 por 100, la ejecución de obra de mobiliaria de producción de las aeronaves desprovistas de motor mecánico.