NOVEDADES NORMATIVAS EN EL IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO, EN EL ARBITRO SOBRE IMPORTACIONES Y ENTREGAS DE MERCANCÍAS EN LAS ISLAS CANARIAS Y EN LOS TRIBUTOS ESPECIALES PROPIOS

ALBERTO CAMPO HERNANDO

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

MIGUEL ÁNGEL NAVARRO PIÑERO

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

SUMARIO

I. Novedades en el Impuesto General Indirecto Canario.

II. Novedades en el Impuesto sobre las Labores del Tabaco

III. Novedades en el Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre Combustibles Derivados del Petróleo

IV. Novedades en el Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias

Resumen del contenido:

En el presente trabajo se analizan las modificaciones operadas en la regulación de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias y en los tributos especiales sobre el consumo propios de la Comunidad Autónoma de Canarias, recogidas en diversas leyes, tanto estatal como autonómicas.

I. NOVEDADES EN EL IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO

En este apartado analizaremos las modificaciones relativas al Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC) contenidas en las siguientes leyes autonómicas:

- Ley 9/2014, de 6 de noviembre, de medidas tributarias, administrativas y sociales de Canarias (en adelante, Ley 9/2014).

- Ley 11/2014, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2015 (en adelante, Ley 11/2014).

- Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras (en adelante, Ley 28/2014).

Analizaremos las modificaciones en el orden de los elementos esenciales del IGIC.

1. Concepto de entrega de bienes

El artículo segundo.Primero de la Ley 28/2014 modifica el artículo 6 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (en adelante, Ley 20/1991), regulador del concepto de entrega de bienes a los efectos del IGIC, en varios aspectos.

En relación a la transmisión de valores cuya posesión asegure, de hecho o de derecho, la atribución de

la propiedad o del disfrute de un inmueble o de una parte del mismo, recogido en el artículo 6.2.2º de la Ley 20/1991, se establece cuáles son los supuestos en que la transmisión de dichos valores constituye entregas de bienes: las establecidas el artículo 50.Uno.18º.k).a) de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012) para los servicios y operaciones relativos a acciones y participaciones en otras entidades, es decir:

- Los representativos de mercaderías.

- Aquellos cuya posesión asegure de hecho o de derecho la propiedad, el uso o el disfrute exclusivo de la totalidad o parte de un bien inmueble, que no tengan la naturaleza de acciones o participaciones en sociedades.

- Aquellos valores no admitidos a negociación en un mercado secundario oficial, realizadas en el mercado secundario, mediante cuya transmisión, se hubiera pretendido eludir el pago del impuesto correspondiente a la transmisión de los inmuebles propiedad de las entidades a las que representen dicho valores, en los términos a que se refiere el artículo 108 de la Ley de Mercado de Valores.

En cuanto a la ejecuciones de obras inmobiliarias, artículo 6.2.4º de la Ley 20/1991, se modifica el porcentaje del coste de los materiales aportados por el empresario que ejecuta la obra, pasando del 33 al 40 por ciento.

Por último, y respecto al artículo 6.2.7 de la Ley 20/1991, se contempla como supuesto de entrega la cesión de bienes con condición suspensiva, lo que resulta coherente con la regla del devengo contemplada en el segundo párrafo del artículo 18.Uno.1º de la Ley 20/1991 que señala, entre otros, que en el supuesto de entrega de bienes con condición suspensiva se devengará el Impuesto cuando el bien se ponga en posesión del adquirente. Por tanto, como no podía ser de otra forma, se coordina la regulación del concepto de entrega de bien con la normativa del devengo, y es que si bien se contemplaba expresamente en está última normativa como un supuesto de entrega la venta con condición suspensiva, no venía conceptuado expresamente como entrega de bien.

2. Operaciones no sujetas

La primera modificación se

circunscribe al ámbito de las transmisiones de elementos corporales o incorporales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan o sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma, contemplada en el artículo 9.1º de la Ley 20/1991.

Esta modificación tiene naturaleza aclaratoria; en efecto, por una parte se establece que los bienes o derechos que se transmiten deben constituir o ser susceptible de constituir una unidad económica autónoma para el transmitente, y, por otra parte, la exclusión de la no sujeción de la transmisión que constituya una mera cesión de bienes se establece con carácter general y no respecto a las realizadas por quienes tengan la condición de empresario o profesional exclusivamente por aplicación de lo dispuesto en el artículo 5.4.a) de la Ley 20/1991.

La segunda modificación se realiza en la regulación de la no sujeción aplicable a operaciones efectuadas por entes públicos.

La reforma es doble; por una parte y hasta el día día 31 de diciembre de 2014, el artículo 9.9º de la Ley 20/1991 declaraba la no sujeción de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realizaban los entes públicos (no incluyendo cuando los referidos entes públicos, sean territoriales o institucionales actuaban por medio de empresa pública, privada, mixta o, en general, de empresas mercantiles); pues bien, la expresión indeterminada "entes públicos" ha sido sustituida por "Administraciones Públicas" desde el día 1 de enero de 2015 y delimitando una acepción positiva y negativa. De este modo se consideran como "Administraciones Públicas":

- La Administración General del Estado, las Administraciones de la Comunidades Autónomas y las Entidades que integran la Administración Local.

- Las entidades gestoras y los servicios comunes de la Seguridad Social.

- Los organismos autónomos, las Universidades Públicas y las Agencias Estatales.

- Cualesquiera entidad de derecho público con personalidad jurídica propia, dependiente de las anteriores que, con independencia funcional o con una especial autonomía reconocida por la Ley tengan atribuidas funciones de regulación o control de carácter externo sobre un determinado

sector o actividad.

No tendrán la consideración de Administraciones Públicas, acepción negativa, las entidades públicas empresariales estatales y los organismos asimilados dependientes de las Comunidades Autónomas y Entidades locales.

La segunda reforma en relación a la no sujeción prevista en el artículo 9.9º de la Ley 20/1991 está relacionada con la incorporación legal de la doctrina de los "órganos técnicos-jurídicos" de la Dirección General de Tributos de la Comunidad Autónoma de Canarias. Esta doctrina consideraba que, bajo determinadas circunstancias, las sociedades mercantiles públicas y entidades públicas disponían de la consideración de "órganos técnicos-jurídicos" de los entes públicos titulares de su capital social o de los que dependían. Derivada de tal consideración, las operaciones entre la sociedad mercantil pública o el entidad pública y el ente titular de la totalidad de su capital social o del que dependía, estaban no sujetas al IGIC.
La incorporación de la doctrina administrativa se ha efectuado contemplando un doble supuesto de no sujeción, a saber:

A) Se declaran no sujetas al IGIC los servicios prestados por entes, organismos y entidades del sector público cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- Las prestaciones de servicios deben derivar de una encomienda de gestión.

- El ente, organismo o entidad encomendado debe tener la consideración de medio propio instrumental y servicio técnico de la Administración pública encomendante, de acuerdo con lo previsto en los artículos 4.1.n) y 24.6 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre.

- El destinatario del servicio debe ser la Administración pública encomendante o los poderes adjudicadores dependientes del mismo.

B) Se declaran no sujetas al IGIC los servicios prestados por entes, organismos y entidades del sector público cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- El destinatario del servicio debe ser cualquiera de las

Administraciones Públicas que participen en el mismo, u otras Administraciones Públicas íntegramente dependientes de las anteriores.

- La titularidad del ente, organismo y entidad del sector público debe ser íntegramente público. De ello deriva que no cabe la no sujeción cuando nos encontramos ante una "sociedad mixta".

3. Exenciones en operaciones interiores

El artículo 3 de la Ley 9/2014 y la Disposición final tercera de la Ley 11/2014 efectúan un conjunto de modificaciones en el ámbito de las exenciones por operaciones interiores regulado en el artículo 50 de la Ley 4/2012.

3.1 Exención relativa a actividades sociales

El apartado Uno del artículo 3 de la Ley 9/2014 modifica la exención contemplada en el artículo 50.Uno.8º de la Ley 4/2012, eliminando, respecto a la actividad de custodia y atención a niños menores, la restricción que deben ser menores de seis años de edad, y se amplía el concepto de actividades de protección de la infancia y de la juventud considerándose, entre otras, la realización de cursos, excursiones, campamentos o viajes infantiles y juveniles y otras análogas prestadas en favor de personas menores de veinticinco años de edad.

3.2 Exención relativa a la enseñanza

El apartado Uno de la Disposición final tercera de la Ley 11/2014 modifica la exención recogida en el artículo 50.Uno.9º de la Ley 4/2012, ampliando el ámbito objetivo de la exención a la atención de niños en los centros docentes en tiempo interlectivo durante el comedor escolar o en aulas en servicio de guardería fuera del horario escolar, con independencia de que se presten con medios propios o ajenos.

3.3 Exención relativa a entidades políticas, sindicales, empresariales, religiosas o cívicas

El apartado Dos de la Disposición final tercera de la Ley 11/2014 modifica la exención recogida en el artículo 50.Uno.12º de la Ley 4/2012, eliminando el requisito de que los objetivos de los organismos o entidades legalmente reconocidos que no tengan finalidad lucrativa sean exclusivamente de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica,

filantrópica o cívica.

3.4 Exención relativa a operaciones financieras

La exención relativa a operaciones financieras tiene una doble modificación. En primer lugar, el apartado Dos del artículo 3 de la Ley 9/2014 modifica la exención contemplada en el artículo 50.Uno.18º.k) de la Ley 4/2012.
La Disposición final primera de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, ha alterado el artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores, en el sentido de que las transmisiones de valores que pretendan eludir el pago de los tributos que habrían gravado la transmisión de los inmuebles propiedad de las entidades que representen dichos valores, queden sujetas y no exentas a los tributos que graven tales transmisiones –IVA/IGIC e ITPAJD-. Este cambio obligó a modificar el artículo 20.Uno.18º.k) de la Ley de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, Ley 37/1992) y, en los mismos términos, se modifica el artículo 50.Uno.18º.k) de la Ley 4/2012., ampliando los supuestos de excepción a la exención relativa a los servicios y operaciones, exceptuados el depósito y la gestión, relativos a acciones, participaciones en sociedades, obligaciones y demás valores.

En segundo lugar, se elimina la exención prevista en el artículo 50.Uno.18º.ñ) de la Ley 4/2012 relativa a los servicios de intervención prestados por fedatarios públicos, incluidos los Registradores de la Propiedad y Mercantiles, en las operaciones financieras exentas y en las operaciones financieras no realizadas en el ejercicio de actividades empresariales o profesionales. Esta supresión de la exención se encuentra recogida en el apartado Tres de la Disposición final tercera de la Ley 11/2014 .

3.5 Exención operaciones inmobiliarias

También la exención por operaciones inmobiliarias tiene una doble modificación. La primera es la relativa a la exención de la entrega de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables, incluyéndose, por una parte, en el ámbito objetivo de la exención a los terrenos destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público,; y, por otra parte, respecto a la excepción a la exención relativa a la

entrega de terrenos urbanizados o en curso de urbanización, se elimina el requisito subjetivo de que fuera realizado por el promotor; derivado de ello todas las entregas de terrenos urbanizados o en curso de urbanización estarán exceptuadas de la exención con independencia de que quien entrega sea o no el promotor de la urbanización. Por otra parte, se aplicará la exención a la entrega de terrenos urbanizados o en curso de urbanización cuando se destinen exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público. Esta reforma, que supone la modificación del artículo 50.Uno.20º de la Ley 4/2012, se encuentra recogida en el apartado Cuatro de la Disposición final tercera de la Ley 11/2014.

La segunda modificación en el ámbito de las exenciones aplicables a determinadas operaciones inmobiliarias, implica la supresión de la exención aplicable a determinadas entregas de bienes inmuebles efectuadas por los miembros a una Junta de Compensación y la posterior entrega de terrenos urbanizados efectuadas por ésta a aquéllos prevista en el artículo 50.Uno.21º de la Ley 4/2012. La razón de esta supresión, radica en la evitación de la discriminación a la hora de ejercitar el derecho a la deducción de las cuotas del IGIC soportadas por la Junta de Compensación en la realización de las ejecuciones de obras de urbanización dependiendo si actúa o no como fiduciario de los juntacompensantes. Esta supresión, que se encuentra recogida en el apartado Cinco de la Disposición final tercera de la Ley 11/2014, también supuso una adaptación de la letra b) del artículo 50.Uno.24º de la Ley 4/2012, eliminándose la referencia que en el mismo existía al suprimido número 21º (apartado Seis de la citada Disposición final tercera).

3.6 Exención servicios profesionales traductores

Desde el día 1 de enero de 2015 se elimina la exención aplicable a determinadas prestaciones de servicios efectuados por traductores y que se recogían en el artículo 50.Uno.28º de la Ley 4/2012. Esta supresión se encuentra en el apartado Tres del artículo 3 de la Ley 9/2014.

3.7 Concepto de comerciante minorista

El apartado Cuatro del artículo 3 de la Ley 9/2014 modifica el concepto de comerciante minorista contemplado en el artículo 50.Tres de la Ley 4/2012, aclarando las presunciones de la consideración o no de comerciante minorista, a efectos del IGIC, de un empresario el año de

inicio de las actividades comerciales, con base en el epígrafe de comercio, al menor o al mayor, del Impuesto sobre Actividades Económicas en que se da de alta.

3.8 Renuncia a las exenciones por operaciones inmobiliarias

La modificación del artículo 50.Cinco de la Ley 4/2012 por el apartado Siete de la Disposición final tercera de la Ley 11/2014, implica que la renuncia a las exenciones inmobiliarias previstas en los apartados 20º y 22º del artículo 50.Uno de la Ley 4/2012 ya no se encuentra condicionada a que el empresario o profesional adquirente tenga derecho a la deducción total de la cuota soportada en la adquisición del bien inmueble, ya que es posible la aplicación de la renuncia cuando el empresario o profesional tenga derecho a la deducción parcial.

4. Lugar de realización de las entregas de bienes

El artículo segundo.Tres de la Ley 28/2014 modifica la regla de localización de las entregas de bienes que hayan de ser objeto de instalación o montaje antes de su puesta a disposición recogida en el artículo 16.Dos.2º de la Ley 20/1991, eliminando el requisito de que el coste de la instalación o montaje exceda del 15 por 100 de la total contraprestación correspondiente a la entrega de los bienes instalados. De esta forma, la entrega se entenderá efectuada en el territorio de aplicación del IGIC cuando la instalación se ultime en Canarias siempre que la instalación o montaje implique la inmovilización de los bienes objeto de entrega.

5. Lugar de realización de las prestaciones de servicios

El artículo segundo.Cuatro de la Ley 28/2014 modifica la regla de localización de las prestaciones de servicios de telecomunicaciones, radiodifusión y de televisión y de los servicios prestados por vía electrónica. De esta forma y cuando el destinatario es un particular, estarán sujetas al IGIC las reseñadas prestaciones de servicios cuando el particular adquirente tenga en Canarias su residencia o domicilio habitual, salvo que la utilización o explotación efectiva se realice en la Unión Europea, excluida Canarias, y con independencia de dónde radica el prestador del servicio. La tributación cuando el destinatario es un empresario o profesional es también en destino con independencia de donde radique el prestador del servicio, salvo que la utilización o explotación efectiva sea dentro de la

Unión Europea, excluida Canarias.

Hasta el día 31 de diciembre de 2014, dichas prestaciones de servicios estaban sujetas al IGIC cuando el particular se encontraba establecido o tenía su residencia en Canarias (con independencia de dónde radicaba el prestador del servicio) o fuera de la Unión Europea (siempre y cuando la utilización o explotación efectiva se realizara en Canarias). Tratándose de un empresario o profesional adquirente, los servicios que nos ocupan estaban sujetas al IGIC cuando tuvieran como destino la sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual en Canarias, con independencia de dónde se encontraba establecido el prestador y con independencia del territorio donde se utilizaba o explotaba de forma efectiva.

Otra de las reformas del lugar de realización de las prestaciones de servicios implica la modificación de la regla de cierre prevista en el artículo 17.Tres.Dos de la Ley 20/1991, pasando a estar no sujetas al IGIC determinadas prestaciones de servicios que estando sujetas al IGIC por aplicación de las reglas de localización (general o especiales) su utilización o explotación efectiva es en la Unión Europea (excluida Canarias).

La reforma supone evitar la doble tributación IGIC-IVA que se producía desde la modificación del artículo 70.Dos de la Ley 37/1992, por el artículo 75 de la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014 (en adelante, Ley 22/2013). De esta manera se encuentran no sujetas al IGIC determinadas prestaciones de servicios que por aplicación de las reglas generales y especiales están sujetas al IGIC pero su utilización o explotación efectiva se realiza en la Unión Europea, excluida Canarias.

Ejemplo: Servicio de publicidad cuyo destino es la sede de una entidad mercantil en Canarias y se utiliza o explota de forma efectiva en la Península.

Hasta el día 31 de diciembre de 2014, estaba sujeta al IGIC por aplicación de la regla general prevista en el artículo 17.Uno.1 de la Ley 20/1991, sin que resultase aplicable la regla de cierre prevista en el artículo 17.Tres.Dos que requería, entre otros requisitos, no estar sujeta al IGIC y utilizarse o explotarse de manera efectiva en Canarias.

Con la reforma del artículo 70.Dos de la Ley 37/1992, esta prestación de servicio se encuentra también sujeta al IVA por utilizarse o explotarse de forma efectiva en la

Península. Vemos, por tanto, la existencia de la doble tributación desde la entrada en vigor de la modificación del artículo 70.Dos de la Ley 37/1992 (1 de enero de 2014) hasta el día 31 de diciembre de 2014.

Desde el día 1 de enero de 2015, esta prestación de servicio se encuentra no sujeta al IGIC, dado que aún resultando de aplicación la regla general de localización recogida en el artículo 17.Uno.1 de la Ley 20/1991, se utiliza o explota el servicio de forma efectiva en la Unión Europea (Península), por lo que resulta de aplicación la regla de cierre establecida en el artículo 17.Tres.Dos de la Ley 20/1991. Es de aplicación el IVA de acuerdo con lo dispuesto en la regla de cierre dispuesta en el artículo 70.Dos de la Ley 37/1992.

Lo dispuesto en este ejemplo es con independencia de donde radique el prestador del servicio.

6. Sujeto pasivo

Se establece un nuevo supuesto de inversión del sujeto pasivo con la adición de la letra i) al artículo 19.1.2º de la Ley 20/1991 por el apartado Cinco del artículo segundo de la Ley 28/2014. Esta modificación entra en vigor el día 1 de abril de 2015.

El nuevo supuesto de inversión del sujeto pasivo se aplicará en la entrega de plata, platino y paladio, en bruto, en polvo o semilabrado, con independencia del importe de la operación. En todo caso ha de tratarse de productos que no estén incluidos en el ámbito de aplicación del régimen especial aplicable a los bienes usados y del régimen especial de objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.

Igualmente, el nuevo supuesto de inversión del sujeto pasivo también se aplicará a la entrega de teléfonos móviles, consolas de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales, cuando el destinatario sea un empresario o profesional revendedor de tales bienes, es decir, que lo adquiera para su posterior comercialización. Esta inversión se aplicará con independencia del importe de la operación. El empresario o profesional revendedor deberá comunicar su condición al empresario o profesional proveedor.

No obstante, cuando la adquisición de tales bienes sea realizada por un empresario o profesional no revendedor, la inversión del sujeto pasivo se aplicará cuando el importe de la entrega, documentada en una sola factura, sea superior a 10.000 €, excluido el IGIC. A efectos del cálculo del límite

mencionado, se atenderá al importe total de las entregas realizadas cuando, documentadas en más de una factura, resulte acreditado que se trate de una única operación y que se ha producido el desglose artificial de la misma a los únicos efectos de evitar la aplicación de esta norma.

En el supuesto de inversión del sujeto pasivo, la entrega de todos los bienes mencionados (incluida la plata, el platino y el paladio) deberá documentarse en una factura con serie especial.

El nuevo Anexo VII de la Ley 20/1991, añadido por el apartado Veintitrés del artículo segundo de la Ley 28/2014, recoge el ámbito objetivo, conforme a su partida arancelaria, del supuesto de inversión del sujeto pasivo que hemos analizado.

7. Rectificación de la repercusión

Se modifica una de las dos alternativas para hacer efectiva la rectificación de la repercusión en el supuesto de minoración de las cuotas impositivas inicialmente repercutidas previstas en el artículo 20.Dos.5 de la Ley 20/1991. De esta forma, se suprime la petición de devolución de ingresos indebidos que se sustituye por la alternativa de iniciar ante la Administración tributaria el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones previsto en el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Esta reforma se encuentra recogida en el apartado Seis del artículo segundo de la Ley 28/2014.

8. Base imponible

8.1 Regla general

El apartado Siete del artículo segundo de la Ley 28/2014 contiene varias modificaciones de este elemento esencial. La primera modificación implica la adición de una letra e) al número 3, regulador de los conceptos que no se incluyen en la base imponible; de este modo se expresa, como no podía ser de otra manera, que las subvenciones no vinculadas al precio no se incluyen en la base imponible, a distinción de las vinculadas que sí se incluyen por mor de lo dispuesto en el artículo 22.2.b) de la Ley 20/1991. Si la modificación se quedase en este aspecto, es evidente su inutilidad; ahora bien lo verdaderamente importante es la siguiente matización que se realiza: no se consideran como subvenciones no vinculadas al precio los importes abonados por un tercero en contraprestación de operaciones sujetas al IGIC, aunque jurídicamente tenga la naturaleza de subvención, puesto que constituyen

intrínsecamente la base imponible del IGIC conforme a lo dispuesto en el número 1 del citado artículo 22.

La segunda reforma afecta a la regulación de la reducción de la base imponible en el supuesto de existencia de un auto de declaración de concurso del adquirente del bien o servicio y éste no haya abonado las cuotas repercutidas al proveedor. La modificación se centra en el plazo para la reducción de la base imponible pasando de ser de un mes desde el día siguiente a la publicación en el Boletín Oficial del Estado del auto de declaración de concurso (artículo 21.1.5º de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal), a ser de tres meses desde la publicación en el Boletín Oficial del Estado del auto de declaración de concurso (dos meses a partir del fin del plazo máximo establecido en el mencionado precepto de la Ley Concursal que es de un mes).

La tercera modificación es en relación a la reducción de la base imponible como consecuencia de créditos total o parcialmente incobrables. Varias son las reformas; la primera se refiere al requisito temporal para que un crédito se considere total parcialmente incobrable, de esta forma cuando el sujeto pasivo proveedor del bien o servicio no tenga la consideración de gran empresa debe haber transcurrido un plazo de seis meses o un año desde el devengo del IGIC repercutido sin que se haya obtenido el cobro de todo o parte del crédito derivado del mismo (anteriormente era un único plazo de seis meses). Igualmente se aclara este requisito temporal cuando se trata de sujetos pasivos acogidos al régimen especial del criterio de caja; de esta forma cuando el devengo del IGIC se produzca el día 31 de diciembre del año natural siguiente a la realización de la operación, el requisito temporal ya se entiende cumplido por lo que no resulta necesario que transcurra un plazo de seis meses o un año desde el día 31 de diciembre, para que, en el supuesto de continuar si ser abonado por el adquirente del bien o servicio la cuota repercutida, se pueda reducir la base imponible.

La modificación de la base imponible deberá realizarse en un plazo de tres meses desde el transcurso del plazo de seis meses o un año que hemos señalado en el párrafo anterior. En el ámbito del régimen especial del criterio de caja, el plazo será de tres meses a contar desde el día 31 de diciembre.

La última reforma en el ámbito de la base imponible afecta a la inclusión de un nuevo supuesto (modificación del número 8 del

artículo 22 de la Ley 20/1991) en que no procede la reducción de la base imponible: un sujeto pasivo declarado en concurso de acreedores no podrá reducir la base imponible por créditos total o parcialmente incobrables respecto a operaciones cuyo devengo se ha producido con anterioridad al auto de declaración de concurso.

8.2 Reglas especiales

Se modifica la regla especial de determinación de la base imponible en el supuesto de que la contraprestación sea no dineraria. Esta alteración normativa implica la reforma del número 1 del artículo 23 de la Ley 20/1991 por el apartado Ocho del artículo segundo de la Ley 28/2014.

Con anterioridad a la reforma, la base imponible en el caso de contraprestación no dineraria era la que hubiese acordado en condiciones normales de mercado, en la misma fase de producción o comercialización, entre partes que fuesen independientes. Con la reforma, la base imponible en este supuesto será la que se hubiera acordado entre las partes, pero estableciéndose un conjunto de presunciones de determinación de la base imponible que admiten prueba en contrario. De esta manera, la base imponible coincidirá con los importes que resulten de aplicar las reglas siguientes:

- Si los bienes fuesen entregados en el mismo estado en que fueron adquiridos sin haber sido sometidos a proceso alguno de fabricación, elaboración o transformación por el propio sujeto pasivo, o por su cuenta, la base imponible será la que se hubiese fijado en la operación por la que se adquirieron dichos bienes.

  Tratándose de bienes importados, la base imponible será la que hubiera prevalecido para la liquidación del impuesto a la importación de los mismos.

- Si los bienes entregados se hubiesen sometido a procesos de elaboración o transformación por el transmitente o por su cuenta, la base imponible será el coste de los bienes o servicios utilizados por el sujeto pasivo para la obtención de dichos bienes, incluidos los gastos de personal efectuados con la misma finalidad.

  Si el valor de los bienes entregados hubiese experimentado alteraciones como consecuencia de su utilización, deterioro, obsolescencia, envilecimiento,

revalorización o cualquier otra causa, se considerará como base imponible el valor de los bienes en el momento en que se efectúe la entrega.

- En el caso de servicios, se considerará como base imponible el coste de prestación de servicios incluida, en su caso, la amortización de los bienes cedidos.

9. Tipos impositivos

9.1 Servicios de transporte

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 3.Cinco de la Ley 9/2014, desde el día 1 de enero de 2015 los servicios de transportes turísticos terrestres, marítimos y aéreos pasan de tributar del tipo reducido del 3 por ciento al tipo general del 7 por ciento, por su equiparación al resto de los servicios turísticos que tributan también al tipo general.

9.2 Objetos elaborados total o parcialmente con rodio o paladio

De conformidad con lo establecido en el apartado Siete del artículo 3 de la Ley 9/2014, desde el día 1 de enero de 2015 la entrega o importación de bienes elaborados total o parcialmente con rodio o paladio tributa al tipo incrementado del 13,5 por ciento, equiparándose los citados metales al oro, plata o platino. Con anterioridad la entrega o importación de tales bienes tributaban al tipo general.

9.3 Vehículos, buques y aeronaves

Los apartados Ocho al Catorce del artículo 3 de la Ley 9/2014 contienen un conjunto de modificaciones en relación a la tributación de los vehículos, buques y aeronaves, que podemos resumir de la siguiente manera:

- Hacer tributar al tipo general del 7 por ciento las entregas, ejecuciones de obras y arrendamiento de vehículos, buques y aeronaves afectos a actividades de protección civil, de prevención y extinción de incendios, de fuerzas y cuerpos de seguridad.

- Dar coherencia a la tributación de las ejecuciones de obra que tengan por objeto la producción de un vehículo, buque o aeronave cuya entrega se encuentre sujeta al tipo incrementado del 9,5 por ciento para que también tribute a este tipo impositivo incrementado, dado que hasta el día 31 de diciembre de 2014 tales

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

9.4 Petróleo y productos derivados de su refino

Hasta la entrada en vigor del AIEM (1 de enero de 2002), el petróleo y los productos derivados de su refino tributaban en el IGIC al tipo reducido del 2 por ciento. Con la entrada en vigor del AIEM, el petróleo y los productos derivados de su refino pasaron en el IGIC a tributar al tipo cero. La razón de esta bajada impositiva fue que el Anexo IV de la Ley 20/1991 recogía la tributación en el AIEM de determinados bienes procedentes de la industria de la producción y refino del petróleo, y se intentaba evitar una sobreimposición IGIC-AIEM.

El problema surgió cuando los bienes incluidos en el concepto de "productos derivados de su refino" en el IGIC no coincidía con los bienes incluidos en el Anexo IV de la Ley 20/1991 (actualmente Anexo I de la Ley 4/2014), de tal manera que existían entrega o importación de productos sujetos al IGIC al tipo cero y no sujetos al AIEM. Ejemplo de ello, eran los aceites para motores, compresores y turbinas que se clasifican en la partida 2710.19.81.00, que tributaba su entrega o importación al tipo cero en el IGIC y no sujeta al AIEM.

Las modificaciones de las letras f) y h) del artículo 52 de la Ley 4/2012, la creación en este artículo de la letra f bis) y la creación de la letra j) en el apartado 1 del artículo 54, efectuadas, respectivamente, por los apartados Ocho, Nueve, Diez y Trece de la Disposición final tercera de la Ley 11/2014, evita la aplicación del tipo cero del IGIC a productos derivados del refino del petróleo que no están sujetos al AIEM. Desde el día 1 de enero de 2015, la entrega o importación de los productos derivados del refino del petróleo que se encuentran incluidos en el Anexo I de la Ley 4/2014 (ámbito objetivo de aplicación del AIEM), tributa en el IGIC al tipo cero; caso de no estar incluidos en el citado Anexo I, la entrega o importación del mismos tributa al tipo reducido del 3 por ciento.

9.5 Entrega de determinados bienes sujetas al AIEM

Las modificaciones incluidas en los apartados Once y Doce de la Disposición final tercera de la Ley 11/2014, que modifican, respectivamente, la letra k) del artículo 52 y la letra i) del apartado 1 del artículo 54, ambos de la Ley 4/2012, tienen la naturaleza de meras correcciones técnicas, pues la letra k)

hacía mención a una partida arancelaria que no consta en el Anexo I de la Ley 4/2012 (la partida 6802), y la letra i) hacía mención a la partida arancelaria 9403 que también se ha suprimido del ámbito objetivo del AIEM recogido en el Anexo I de la Ley 4/2014.

10. Deducciones

10.1 Derecho a la deducción de los entes públicos "duales"

Se ha añadido un número 5 al artículo 28 de la Ley 20/1991 por el apartado Nueve del artículo segundo de la Ley 28/2014. Este nuevo número 5 contempla un régimen de deducción especial de las cuotas soportadas por la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilizan de forma simultánea en la realización de operaciones sujetas y en operaciones no sujetas por aplicación de lo dispuesto en el artículo 9.9º de la Ley 20/1991. Lo que comúnmente se conoce como el derecho a la deducción de los entes públicos "duales".

Este régimen especial de deducción exclusivamente resulta aplicable cuando un ente del sector público realiza conjuntamente operaciones sujetas al IGIC (que den derecho a la deducción) y operaciones no sujetas por aplicación del artículo 9.9º de la Ley 20/1991. Se trata de un supuesto especial de prorrata pero que, curiosamente, su regulación no se ha insertado en la normativa específica de la prorrata, sino en la regulación de la naturaleza y ámbito de aplicación de las deducciones.

La razón de la existencia de este régimen especial de deducción es facilitar a los entes públicos "duales" el derecho a la deducción de las cuotas soportadas del IGIC, sin que tengan que acudir al régimen de la prorrata que supondría tener que determinar con precisión el importe a consignar en el numerador y en el denominador de la fracción del cálculo del porcentaje de deducción, que en los entes públicos puede tener una gran complejidad cuando realizan operaciones no sujetas por aplicación de lo dispuesto en el artículo 9.9º de la Ley 20/1991.

La inaplicación a los entes públicos "duales" de la regla de la prorrata se sustituye por una cierta libertad de determinación del porcentaje de deducción en función de un criterio "*razonable y homogéneo*" de imputación de las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios en la realización de operaciones que dan derecho a la deducción.

El régimen de deducción especial previsto en el artículo 28.5 de

la Ley 20/1991 presenta las siguientes características:

a) El porcentaje de deducción a aplicar sobre las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilizan de forma simultánea en la realización de operaciones que dan derecho a la deducción y en operaciones no sujetas por aplicación del supuesto de no sujeción previsto en el artículo 9.9º de la Ley 20/1991, será establecido por el propio sujeto pasivo en función de un criterio razonable y homogéneo.
En la redacción inicial de este artículo 28.5 se preveía un ejemplo de criterio razonable y homogéneo: en función del volumen de operaciones no sujetas por aplicación del tan citado artículo 9.9º respecto al volumen total de operaciones. Esta previsión legal desapareció, pero puede servir de referencia como un criterio admisible.

b) El criterio debe mantenerse en el tiempo salvo que por causas razonables haya de proceder a su modificación.

c) En el caso de que el criterio que se adopte implique la fijación de un porcentaje en función de datos del año anterior, el porcentaje de deducción que resulte tiene carácter provisional, debiéndose regularizar las cuotas si los datos reales del año corriente suponen una modificación del porcentaje provisional. Aunque nada se indica, el porcentaje definitivo sería el provisional del año siguiente, es decir similar al procedimiento de la prorrata general.

d) Igualmente, y aunque nada se indique, la regularización será obligatoria cuando el porcentaje definitivo es inferior al provisionalmente aplicado y se configura como un derecho cuando el porcentaje definitivo es superior al provisional.

e) La regularización de la deducción deberá realizarse en la autoliquidación correspondiente al último período de liquidación del año. Se desprende esta consecuencia cuando la normativa dispone *"sin perjuicio de la regularización que proceda al final de cada año".*

f) El ejercicio de la deducción

prevista en este régimen especial está condicionada, además, por el cumplimiento de los requisitos exigibles para tal ejercicio en el Capítulo Primero del Título II de la Ley 20/1991.

10.2 Régimen de deducción de bienes o servicios que se utilizan en común en varios sectores diferenciados

Con carácter general, y de acuerdo con lo previsto en el cuarto párrafo del artículo 34.1 de la Ley 20/1991, las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilizan en común en varios sectores diferenciados se deducirán conforme al porcentaje de deducción derivado de la prorrata general conjunta de todos los sectores diferenciados a los que se afectan los bienes o servicios adquiridos o importados.

Pues bien, se aclara que no se tendrá en cuenta en ninguno de los términos de la fracción para el cálculo de dicho porcentaje las operaciones realizadas en el régimen diferenciado de actividad de grupo de entidades que constituyen las operaciones intragrupo cuando se ha optado por la aplicación de lo dispuesto en los apartados uno y tres del artículo 58 septies de la Ley 20/1991.

La modificación del artículo 34.1 de la Ley 20/1991 se encuentra recogida en el apartado Diez del artículo segundo de la Ley 28/2014.

10.3 Sector diferenciado del arrendamiento financiero

En la regulación del arrendamiento financiero como sector diferenciado de la actividad establecida en el artículo 34.2.c') de la Ley 20/1991, únicamente se procede a una mera actualización de la referencia legal de la normativa reguladora del arrendamiento financiero, de tal manera que se suprime la referencia a la derogada disposición adicional séptima de la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre disciplina e intervención de las entidades de crédito y se sustituye por la referencia a la disposición adicional tercera de la Ley 10/2014, de 26 de junio, de ordenación, supervisión y solvencia de las entidades de crédito. Esta modificación se encuentra recogida en el apartado Once del artículo segundo de la Ley 28/2014.

10.4 Prorrata especial

Hasta el día 31 de diciembre de 2014, la aplicación de la prorrata especial se realizaba bajo dos supuestos: cuando el sujeto pasivo optaba por el mismo o bien cuando la

Administración Tributaria Canaria obligaba al sujeto pasivo su aplicación por entender que la aplicación de la regla de la prorrata general provocaba distorsiones importantes en la aplicación del Impuesto. Se entendía la existencia de esta distorsión cuando el importe de las cuotas soportadas deducibles por aplicación de la regla de la prorrata general, durante el año anterior, hubiera sido superior en un 20 por 100 del importe de las cuotas soportadas deducibles de aplicar la prorrata especial.

Desde el día 1 de enero de 2015, y como consecuencia de la modificación del artículo 36 por el apartado Doce del artículo segundo de la Ley 28/2014, la aplicación de la prorrata especial se efectúa en dos supuestos:

A) Cuando el sujeto pasivo opte por la aplicación de la prorrata especial
B) Cuando el sujeto pasivo esté obligado a aplicar la regla de la prorrata especial.

La obligación nace cuando el montante de las cuotas deducibles en un año natural por aplicación de la regla de la prorrata general exceda en un 10 por ciento o más del que resultaría por aplicación de la regla de la prorrata especial.

De darse esta circunstancia, el sujeto pasivo está obligado a regularizar, en la autoliquidación correspondiente al último período de liquidación del año, las deducciones efectuadas. Ello no implica que el año natural siguiente deba aplicar obligatoriamente la regla de la prorrata especial, sino que, de seguir aplicando la prorrata general, debe obligatoriamente efectuar, al final de cada año, siempre un cálculo del montante de deducción según las dos modalidades de prorrata para comprobar si debe regularizar o no.

10.5 Valoración de las operaciones no sujetas a los efectos de la aplicación de la regla de la prorrata

El apartado 5 del artículo 37 de la Ley 20/1991 recoge reglas especiales de valoración de operaciones no sujetas que deben integrar el denominador de la fracción para el cálculo del porcentaje de deducción por aplicación de la prorrata general. Dentro de estas reglas se encuentra la relativa a las entregas de bienes y prestaciones de servicios no sujetas al IGIC por aplicación de lo dispuesto en el artículo 9.9º de la Ley 20/1991, que era y sigue siendo su coste presupuestario. No obstante, esta regla de valoración queda matizada por lo dispuesto en el nuevo número 5

del artículo 28 de la Ley 20/1991 (analizada anteriormente) que establece un régimen especial de deducción respecto a las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilizan simultáneamente por los entes públicos "duales" en operaciones que dan derecho a la deducción y en operaciones que no dan derecho a la deducción por encontrarse no sujetas al IGIC por aplicación de lo dispuesto en el artículo 9.9º de la Ley 20/1991.

Esta modificación se encuentra recogida en el apartado Trece del artículo segundo de la Ley 28/2014.

11. Regímenes especiales

11.1 Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca

En el ámbito de los regímenes especiales, la única modificación existente es la contenida en el apartado Catorce del artículo segundo de la Ley 28/2014 que no supone la modificación de la Ley 20/1991 y tiene un carácter meramente aclaratorio, puesto que se limita a indicar que las referencias al régimen especial de la agricultura y ganadería deben entenderse efectuadas al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

11.2 Régimen especial del grupo de entidades

La nueva Disposición adicional decimocuarta de la Ley 20/1991, añadida por el apartado Veintidós del artículo segundo de la Ley 28/2014, se establece la posibilidad de que una fundación bancaria establecida en Canarias y desarrolle actividades empresariales o profesionales pueda tener la consideración de entidad dependiente a los efectos del régimen especial del grupo de entidades. Igualmente pueden tener tal consideración las entidades respecto a las que las fundaciones bancarias mantengan una participación, directa o indirecta, de más del 50 por ciento de su capital.

12. Liquidaciones provisionales de oficio

El apartado Quince del artículo segundo de la Ley 28/2014 modifica el artículo 61 de la Ley 20/1991 donde debe destacarse la legalización de la regulación reglamentaria de las liquidaciones provisionales de oficio recogida en los artículos 60, 61 y 62 del Reglamento de gestión de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias aprobado por el artículo único del Decreto 268/2011, de 4 de agosto (en adelante, Reglamento de gestión).

13. Infracciones tributarias

En este ámbito se producen varias modificaciones. En primer lugar, se incluye en la infracción por la no declaración de cuotas por parte de los sujetos pasivos por inversión, del supuesto de inversión previsto en el artículo 58 ter.6 de la Ley 20/1991 (entrega de oro de inversión sujeta y no exenta por la renuncia a la exención). En segundo lugar, se establecen dos nuevas infracciones tributarias:

- La falta de comunicación en plazo o la comunicación incorrecta por parte del empresario o profesional, como sujeto pasivo por inversión por ser adquirente de un bien inmueble en ejecución de una garantía constituida sobre el mismo, al empresario o profesional transmitente de que actúa como empresario o profesional. La infracción es grave y la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 1 por ciento de las cuotas devengadas correspondientes a las entregas respecto de las que se ha incumplido la obligación de comunicación, con un mínimo de 300 euros y un máximo de 10.000 euros.
- La falta de comunicación en plazo o la comunicación incorrecta por parte del empresario o profesional, como sujeto pasivo por inversión por ser adquirente de una ejecución de obra que tenga por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones, al empresario o profesional transmitente de que actúa como empresario o profesional y que tales operaciones se realizan en el marco de un proceso de urbanización de terrenos o de construcción o rehabilitación de edificaciones. La infracción es grave y la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 1 por ciento de las cuotas devengadas correspondientes a las operaciones respecto de las que se ha incumplido la obligación de comunicación, con un mínimo de 300 euros y un máximo de 10.000 euros.

La reforma de las infracciones tributarias se encuentra en el apartado Dieciséis del artículo segundo de la Ley 28/2014.

14. Habilitación a la Ley de Presupuestos Generales del Estado

Se habilita para que la Ley de

Presupuestos Generales del Estado puedan modificar la regulación de las exenciones por exportación, las exenciones asimiladas a las exportaciones, de las exenciones a la importación, de las reglas de localización del hecho imponible y de las deducciones.

Esta habilitación supuso modificar la Disposición adicional novena de la Ley 20/1991 por el apartado Veintiuno del artículo segundo de la Ley 28/2014.

15. Reembolso del IGIC en importaciones de bienes

La Disposición derogatoria única de la Ley 28/2014 dispone que a partir del día 1 de abril de 2016 queda derogado el apartado decimocuarto de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, que regula el reembolso a los representantes autorizados para efectuar ante la Administración Tributaria Canaria los despachos de importación y exportación relativos a los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias d relativo a las importaciones de bienes que se efectúen con intervención de los mismos. El desarrollo reglamentario de este derecho al reembolso se encuentra recogido en el artículo 127 del Reglamento de gestión.

II. NOVEDADES EN EL IMPUESTO SOBRE LAS LABORES DEL TABACO

La novedades introducidas en la regulación legal del Impuesto sobre las Labores del Tabaco (en adelante, ILT) por la Ley 9/2014 son las siguientes:

1. Modificación de la estructura de la tarifa
2. Nuevos supuestos de régimen suspensivo y ultimación
3. Modificación de los sujetos pasivos y responsables
4. Modificación en el ámbito de control
5. Ampliación del régimen sancionador
6. Ampliación prórroga rearme cigarrillos negros

1. Modificación de la estructura de la tarifa

La novedad más importante en el Impuesto sobre las Labores del Tabaco viene de la mano de la introducción del doble específico como nuevo elemento a tener en cuenta en

la tarifa del Impuesto, así como la inclusión de un elemento complementario de aquél, como es el Precio Medio Ponderado de Venta Real.

En cuanto al primero, las tarifas del Impuesto, a partir del 1 de enero de 2015, se configuran de la siguiente manera:

- *Epígrafe 1. Cigarros y cigarritos: Los cigarros y cigarritos estarán gravados al tipo de 1,5 por 100.*

- ***Epígrafe 2. Cigarrillos: Excepto en los casos en que resulte aplicable el párrafo siguiente, los cigarrillos estarán gravados al tipo de 28 euros por cada 1.000 cigarrillos.***

  *E**l tipo será de 42 euros por cada 1.000 cigarrillos cuando el precio medio ponderado de venta real sea inferior al precio de referencia indicado en el apartado siguiente.***

- ***Epígrafe 3. Picadura para liar rubia: Excepto en los casos en que resulte aplicable el párrafo siguiente, la picadura para liar rubia estará gravada al tipo de 35 euros por kilogramo.***

  El tipo será de 49 euros por kilogramo cuando el precio medio ponderado de venta real sea inferior al precio de referencia indicado en el apartado siguiente.

- ***Epígrafe 4. Picadura para liar negra: Excepto en los casos en que resulte aplicable el párrafo siguiente, la picadura para liar negra estará gravada al tipo de 8 euros por kilogramo.***

  El tipo será de 22 euros por kilogramo cuando el precio medio ponderado de venta real sea inferior al precio de referencia indicado en el apartado siguiente.

- ***Epígrafe 5. Las demás labores del tabaco: Las demás labores del tabaco estarán gravadas al tipo del 4 por 100.***

2. A los efectos de lo establecido en el apartado anterior, el precio de referencia que debe tenerse en cuenta para determinar la aplicación del tipo incrementado es el siguiente:

- ***Epígrafe 2. Cigarrillos: El precio de referencia es de 55 euros por cada 1.000***

cigarrillos.

- ***Epígrafe 3. Picadura de liar rubia: El precio de referencia es de 70 euros por kilogramo.***
- ***Epígrafe 4. Picadura de liar negra: El precio de referencia es de 30 euros por kilogramo.***

3. A los efectos de este artículo, el precio medio ponderado de venta real calculado para cada modalidad de tabaco, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente, será el que resulte de aplicar la siguiente fórmula a los datos obtenidos en el mes natural anterior:

La determinación del cálculo de los términos de la fracción, así como la regularización que en su caso proceda, será establecida reglamentariamente por el consejero competente en materia tributaria.

Los sujetos pasivos del impuesto y, en su caso, las personas o entidades para quienes se fabrique, transforme o almacene por cuenta ajena, en régimen suspensivo, cigarrillos o picaduras para liar, comunicarán, en la forma que se establezca reglamentariamente por el consejero competente en materia tributaria, los precios medios ponderados de venta real correspondientes a las distintas modalidades de cigarrillos y picadura de liar comercializadas.

A los efectos de esta ley se entiende por modalidad de tabaco, cada una de las diferentes presentaciones de una labor de tabaco que se comercializan bajo un mismo nombre o marca comercial. Se consideran diferentes presentaciones de una misma marca, entre otras, las que presentan diferentes contenidos de nicotina, diferentes forma de envase, con o sin filtro, diferentes longitudes de cigarrillos, etc.

4. En el caso de importaciones realizadas fuera del régimen suspensivo, el precio medio ponderado de venta real que se refiere el presente artículo será el calculado en el momento del devengo del Impuesto para la labor que se importa.

En este caso, el precio medio ponderado de venta real para cada epígrafe previsto en el apartado 1 del presente artículo será el resultado de adicionar al valor en aduanas, los conceptos siguientes en cuanto no estén comprendidos en el mismo:

a) Cualquier gravamen o tributo devengado con ocasión de la importación, con excepción del Impuesto General Indirecto Canario.

b) Los gastos accesorios y complementarios, tales como comisiones, portes, transportes y seguros, que se produzcan hasta el primer lugar de destino o de ruptura de carga.

A estos efectos se considerará como primer lugar de destino el que figure en el documento de transporte al amparo del cual los bienes son introducidos en las Islas Canarias.

De no existir esta indicación, se considerará que el primer lugar de destino es aquel en que se produce la primera desagregración o separación del cargamento en el interior de dichos territorios.

5. Los tipos impositivos, los precios de referencia y los precios medios ponderados de venta real aplicables serán los vigentes en el momento del devengo. No obstante, en los supuestos de irregularidades en la circulación, el tipo aplicable, el precio de referencia y el precio medio ponderado de venta real será el vigente en el momento del envío de las labores del tabaco".

Como vemos, la configuración con el nuevo doble específico únicamente afecta a los cigarrillos y a la picadura, sea rubia o negra, quedando fuera de la nueva modulación los cigarros y cigarritos, así como el resto de labores del tabaco.

La medida tiene un doble objeto: establecer una estructura similar de tributación con arreglo al mismo esquema establecido en el Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco, regulado por la Ley 38/1992, de 29 de diciembre, teniendo en cuenta, eso sí, que en el Impuesto gestionado por la Agencia Tributaria Canaria solo se tributa con tipos específicos, y no con tarifa mixta, y además, penalizar aquellas labores de tabaco que, por su bajo precio, puedan ser constitutivas de amenazas adicionales por motivos de salud pública, al no haber sido sometidos a análisis de control permanentes, que inciden de una manera directa sobre el coste de las mismas.

El sistema de doble específico funciona de la siguiente forma:

Si el precio medio ponderado de venta real (p.m.p.v.r.), que es una variable que surge de las ventas que realizan los sujetos pasivos fuera del régimen suspensivo, supera un precio umbral, establecido legalmente, el tipo impositivo aplicable pasa a ser de 42 euros por cada mil cigarrillos -frente a 28 euros por cada mil cigarrillos si el precio se mantiene por encima del valor umbral- o de 2,8

euros (para el periodo 2015-2021) en el supuesto de cigarrillos negros si el p.m.p.v.r. supera el precio de 41 euros por cada mil unidades, o de 28 euros por cada mil si el p.m.p.v.r. no supera el precio umbral. En el caso de la picadura para liar, el tipo es de 49 euros por kilogramos, en el caso de la picadura para liar rubia, frente a los 35 euros por kilogramo que se aplicarán si el precio no supera el límite establecido, o bien de 22 euros por kilogramo, frente a 8 euros por kilogramo si no se supera el umbral, en el caso de picadura para liar negra. Los precios umbral para este año 2015 son 55 euros por cada mil cigarrillos (1,10 euros por cada cajetilla de 20 cigarrillos) y 70 euros por kilogramo y 30 euros por kilogramos, tratándose de picadura para liar rubia y negra, respectivamente. Un resumen de lo anterior aparece en el siguiente cuadro:

CIGARRILLOS RUBIOS	**TIPO**
Si p.m.p.v.r > 55 euros/1.000 uds.	28 euros / 1.000 uds.
Si p.m.p.v.r < 55 euros/1.000 uds.	42 euros / 1.000 uds.
CIGARRILLOS NEGROS (2015)	**TIPO**
Si p.m.p.v.r > 41 euros/1.000 uds.	2,8 euros / 1.000 uds.
Si p.m.p.v.r < 41 euros/1.000 uds.	28 euros / 1.000 uds.
PICADURA DE LIAR RUBIA	**TIPO**
Si p.m.p.v.r > 70 euros/Kg.	35 euros / Kg.
Si p.m.p.v.r < 70 euros/Kg.	49 euros / Kg.
PICADURA DE LIAR NEGRA	**TIPO**
Si p.m.p.v.r > 30 euros/Kg.	8 euros / Kg.
Si p.m.p.v.r < 30 euros/Kg.	22 euros / Kg.

El p.m.p.v.r. se calcula conforme a las normas de la base imponible en las entregas de bienes en el Impuesto General Indirecto Canario, estableciéndose normas específicas, también, para los supuestos de descuentos.

En el supuesto de importaciones, el p.m.p.v.r. es el será el resultado de adicionar al valor en aduanas, los conceptos siguientes en cuanto no estén comprendidos en el mismo:

a) Cualquier gravamen o tributo devengado con ocasión de la importación, con excepción del Impuesto General Indirecto Canario.

b) Los gastos accesorios y

complementarios, tales como comisiones, portes, transportes y seguros, que se produzcan hasta el primer lugar de destino o de ruptura de carga.

A estos efectos se considerará como primer lugar de destino el que figure en el documento de transporte al amparo del cual los bienes son introducidos en las Islas Canarias. De no existir esta indicación, se considerará que el primer lugar de destino es aquel en que se produce la primera desagregración o separación del cargamento en el interior de dichos territorios.

2. Nuevos supuestos de régimen suspensivo y ultimación

"Artículo 8.- Ultimación del régimen suspensivo.

(...)

2. Las labores de tabaco salidas de fábrica o depósito del impuesto, en régimen suspensivo, con destino a la exportación podrán almacenarse durante seis meses, sin vinculación al régimen, en un depósito aduanero o en una zona o depósito francos, sin perder la condición de labores del tabaco en régimen suspensivo. Transcurrido ese plazo, a contar desde la recepción de las labores en el depósito aduanero o en la zona o depósito francos, sin que los productos hayan sido efectivamente exportados o devueltos a la fábrica o depósito del impuesto de origen, se entenderá ultimado el régimen suspensivo. A estos efectos, se considerará que la ultimación se produjo el primer día hábil siguiente al del vencimiento del referido plazo."

La modificación introducida persigue el control de aquellas operaciones vinculadas a una zona o depósito franco, -incluso a otros regímenes aduaneros suspensivos, como el depósito aduanero- en las que, sin existir vinculación, podrán almacenarse las labores, manteniendo el régimen suspensivo, siempre y cuando la exportación de las mismas (salida del TAI) se produzca en el plazo máximo de 6 meses desde su introducción. De no producirse tal salida y destino, se devengará el Impuesto mediante la ultimación del régimen suspensivo, siendo responsable el titular de fábrica o depósito de expedición de las mismas.

3. Modificación de los sujetos pasivos y responsables

Se modifica la estructura de sujeto pasivo y responsable en el siguiente triple sentido:

- Primero, con la eliminación de la

figura del sujeto pasivo sustituto, la cual se estableció para una situación: cuando el titular del depósito del Impuesto no fuera el titular de los derechos de comercialización de las labores fabricadas, en cuyo caso, el sujeto pasivo, en calidad de sustituto del contribuyente, pasaba a ser aquel titular de derechos. La escasa o nula utilización de esta figura determina lo innecesario de la misma.

Como consecuencia de lo anterior, también se modifica la norma relativa a la repercusión, al eliminar cualquier referencia a la figura del titular de los derechos de comercialización como obligado a repercutir.

Por otro lado, la responsabilidad imputable a los titulares de depósitos del Impuesto en el supuesto de que operase el sujeto pasivo sustituto también desaparece.

- Segundo, con la inclusión de un nuevo supuesto de responsabilidad solidaria en el pago de la cuota derivado de la aparición del p.m.p.v.r: Cuando se fabrique, transforme o almacene para terceros en régimen suspensivo cigarrillos o picadura para liar, en el supuesto de no comunicación o comunicación incompleta, inexacta o con datos falsos del precio medio ponderado de venta real al titular de la fábrica o del depósito del impuesto, serán responsables solidarios las personas para las que se fabrique, transforme o almacene las citadas labores. La responsabilidad alcanzará a las sanciones.

- Tercero, con la inclusión de un nuevo presupuesto de responsabilidad por la vía indirecta, al incluir como irregularidad en la circulación, en el artículo 16 de la Ley, la conducta consistente en no recibir las labores en zona o depósito franco, cuando las mismas circulasen en régimen suspensivo, en cuyo caso es responsable de la irregularidad el titular de la fábrica o depósito del Impuesto que hubiera efectuado el envío.

4. Modificación en el ámbito de control

En el ámbito del control, el artículo 18 de la Ley se ha visto modificado al incluir un apartado, el 2, que amplía el ámbito del control al control de los establecimientos y de

los aparatos de ventas automáticas de labores del tabaco, en los términos que establezca reglamentariamente el consejero competente en materia tributaria. Con ello, se garantiza el control de la Administración sobre los puntos de venta directa, para la detección de conductas sancionables, así como para evitar situaciones de contrabando.

5. Ampliación del régimen sancionador

Se crean los siguientes tipos infractores, en el artículo 19 de la Ley:

- Derivada de la ampliación del ámbito del control a los establecimientos de venta, y, en especial, a aquellos locales en los que existan aparatos de venta automática, constituye infracción tributaria grave no disponer, en el establecimiento de venta, de los medios necesarios de apertura de los aparatos de venta automática de labores el tabaco,o de los medios para su inmediata localización.

  En este supuesto, será infractor tanto el titular del aparato de venta automático como el titular de las labores, sancionándose con multa pecuniaria de 400 euros, graduándose atendiendo al criterio de comisión repetida, con un agravamiento del 100 por 100.

- Derivada de la necesidad de comunicar el p.m.p.v.r., constituye infracción tributaria grave la comunicación incompleta, inexacta, o con datos falsos, o la falta de comunicación, de los p.m.p.v.r. calculado para cada modalidad de tabaco.

  La sanción consistirá en multa pecuniaria de 200 euros por cada dato omitido, incompleto, inexacto, o falso, con un mínimo de 600 euros y un máximo de 10.000 euros.

- Por último, con la necesidad de endurecer el régimen sancionador imputable a los establecimientos que cometan infracciones graves, se crean las siguientes sanciones accesorias, imputables tanto a titulares de depósitos y fábricas del Impuesto, como titulares de aparatos de venta automática o establecimientos de venta de labores:

  a) El cierre temporal de los establecimientos de los que sean titulares los infractores,

por un periodo de seis meses, que será acordado, en su caso, por el consejero competente en materia de hacienda, o el cierre definitivo de los mismos, que será acordado, en su caso, por el Consejo de Gobierno. Podrá acordarse el cierre definitivo cuando el sujeto infractor hubiese sido sancionado por resolución firme en vía administrativa por la comisión de una infracción grave dentro de los dos años anteriores que hubiese dado lugar a la imposición de la sanción de cierre temporal del establecimiento.

b) El precintado por un periodo de seis meses o la incautación definitiva de los aparatos de venta automática, cuando las infracciones se cometan a través de los mismos. Podrá acordarse la incautación definitiva cuando el sujeto infractor hubiese sido sancionado por resolución firme en vía administrativa por la comisión, por medio del aparato de venta automática, de una infracción grave dentro de los dos años anteriores que hubiera dado lugar a la imposición de la sanción de precintado de dicho aparato.

A efectos de la imposición de las sanciones previstas en la presente letra, tendrán la consideración de sujetos infractores tanto el titular del aparato de venta automática como el titular del establecimiento donde se encuentra ubicado.

Salvo en los casos establecidos en el párrafo c) siguiente, la imposición de estas sanciones será acordada por el órgano competente para la imposición de la sanción principal.

c) No obstante, cuando la imposición de las sanciones previstas en el párrafo b) concurra con la imposición de las previstas en el párrafo a) anterior, procederá la incautación definitiva del aparato de venta automática siempre que se acuerde el cierre definitivo del establecimiento.

En los casos en que se produzca esta concurrencia, la imposición de las sanciones será acordada por los órganos

previstos en el párrafo a)

6 Ampliación prórroga rearme cigarrillos negros

El rearme del tipo de los cigarrillos negros, el cual estaba previsto a razón de un 10 por 100 del tipo marcado para los cigarrillos en general, durante un periodo de 10 años, de tal manera que en el año 2015 se aplicaría un tipo del 5,6 por 100, se ha suspendido, de tal manera que los cigarrillos negros tributarán al tipo del 2,8 por 100 hasta el año 2021, y a partir de dicha fecha se reanudará su rearme en un 10 por 100 del tipo general cada año.

III. NOVEDADES EN EL IMPUESTO ESPECIAL DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CANARIAS SOBRE COMBUSTIBLES DERIVADOS DEL PETRÓLEO

Las novedades introducidas por la Ley 9/2014 en el Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre Combustibles Derivados del Petróleo son las siguientes:

1. Modificaciones en el hecho imponible

En virtud de la Ley, se elimina la no sujeción de la entrega de los biocarburantes que aparezcan mezclados con los combustibles minerales, estableciéndose una modificación de la estructura de la tarifa que devuelve la misma al *status quo* anterior a la introducción del beneficio fiscal para los combustibles de origen vegetal. En consonancia, el biocarburante que se entregue mezclado con el combustible de origen mineral tributará por el epígrafe correspondiente a este último, y por todo el volumen de producto entregado.

Asimismo, se procede a efectuar una definición de los biocombustibles, con una mejora técnica en la redacción.

2. Modificación de tarifa

Se modifica la estructura de la tarifa, de tal manera que desaparece la referencia a los biocombustibles. la tarifa queda fijada en los siguientes epígrafes y cuantías:

- Tarifa primera:

Epígrafe 1.1 Gasolinas de bajo contenido en plomo, clasificadas en los códigos NC 2710.12.41, 2710.12.45 y 2710.12.49 (gasolinas para motores, distintas de las gasolinas de aviación, con un contenido en plomo igual o inferior a 0,013 gramos por litro): 265 euros por

1.000 litros.

Epígrafe 1.2 Restantes gasolinas clasificadas en el Código NC 2710, y gasolinas a las que se han añadido aditivos destinadas a sustituir a la gasolina con plomo: 288 euros por 1.000 litros.

- Tarifa segunda: Gasóleos: 222 euros por 1.000 litros.

- Tarifa tercera: Fuelóleos: 56 céntimos de euro por tonelada métrica.

- Tarifa cuarta: Propanos y butanos clasificados en los Códigos NC 2711.12 y 2711.13: 50 céntimos de euro por tonelada métrica.

Como vemos, la única diferencia se encuentra en la plena sujeción de los combustibles cualquiera que sea su origen, siempre que se encuadren en los códigos arancelarios antes descritos.

No se ha producido ningún incremento en los tipos aplicables.

3. Exenciones

En el caso de las exenciones hay dos novedades:

- La primera corresponde a una mejora técnica de la exención por exportación, eliminando la necesidad de que la salida se realice desde una fábrica o desde un depósito fiscal. Cualquier entrega mayorista sujeta con destino a la exportación estará exenta, cualquiera que sea el establecimiento desde el que se expida.

- La segunda con el objeto de restablecer, de manera parcial, la exención de las entregas de combustible de aviación a los aeroclubes canarios. El restablecimiento es parcial puesto que se limita exclusivamente a los aeroclubes y escuelas o centros de formación de pilotaje, y solo cuando se destine a las actividades de formación de aviación comercial, sin que alcance a la formación de pilotaje de recreo.

4. Operaciones asimiladas a las exportaciones

En el ámbito de las operaciones asimiladas a las exportaciones, se introduce una mejora técnica en la redacción relativa a la exención en las entregas a aquellos buques y embarcaciones que

se destinen *esencialmente* al salvamento marítimo, con el siguiente tenor:

"c) El avituallamiento de los buques que realicen navegación marítima internacional, de los buques afectos esencialmente al salvamento o a la asistencia marítima, con exclusión del suministro de provisiones de a bordo cuando la duración de su navegación sin escala no exceda de cuarenta y ocho horas, de los buques afectos a la pesca costera, con exclusión del suministro de provisiones de a bordo. En ningún caso se incluye el avituallamiento de buques deportivos o de recreo o, en general, de uso privado"

La razón reside en dar cobertura en la exención a aquellas embarcaciones que, realizando un sinfín de actividades (salvamento en alta mar, vigilancia, seguridad, ...), sin embargo la labor desempeñada es, fundamentalmente, la de salvamento o asistencia marítima. Con la redacción anterior, la exención se limitaba a aquellas embarcaciones que se afectaban *exclusivamente* a salvamento o asistencia.

5. Modificación técnica de las REA

Se produce la adaptación del órgano competente para el conocimiento de las reclamaciones económico-administrativas que se interpongan contra los actos dictados en aplicación del citado tributo, así como las sanciones que se impongan, modificando la referencia a la Junta Económico-administrativa de Canarias

6. Mejora en el objeto de la devolución parcial

Se modifica el articulo 12 bis de la Ley del Impuesto con la finalidad de especificar que las cuotas objeto de devolución parcial serán las relativas al combustible utilizado en vehículos, maquinaria y artefactos afectos a las actividades de agricultura y transporte.

7. Infracciones y sanciones

Se amplía el tipo infractor incorporando dos nuevos números (el 2 y el 3) al artículo 16 de la Ley del Impuesto. El número 2 incorpora las siguientes tres infracciones:

a) Comunicar datos falsos, incompletos o inexactos a través de la declaración de alta o modificación del Censo de Agricultores y Transportistas, que supongan una devolución indebida del impuesto que grava el gasóleo profesional.

b) La no presentación o

presentación extemporánea de la declaración de modificación en el Censo de Agricultores y Transportistas, que supongan una devolución indebida del impuesto que grava el gasóleo profesional.

c) La no presentación o presentación extemporánea de la declaración de cese en el Censo de Agricultores y Transportistas, que supongan una devolución indebida del impuesto que grava el gasóleo profesional.

Las infracciones tributarias previstas en las letras anteriores serán graves.

La base de la sanción consistirá en la cantidad devuelta indebidamente.

La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional al triple del importe de devolución indebida, lo que incorpora un elemento disuasorio importante en cuanto a la comisión de estas infracciones, que tienen como instrumento medial el Censo de Agricultores y Transportistas.

Por otro lado, el punto tres establece una sanción no pecuniaria y accesoria a estas nuevas sanciones recogidas en el apartado 2, de tal manera que cuando la multa pecuniaria impuesta por estas infracciones sea de importe igual o superior a 20.000 euros, se podrá imponer además la sanción accesoria consistente en la exclusión del Censo de Agricultores y Transportistas sin posibilidad de obtener la devolución prevista en este artículo durante tres años.

IV. NOVEDADES EN EL ARBITRIO SOBRE IMPORTACIONES Y ENTREGAS DE MERCANCÍAS EN LAS ISLAS CANARIAS

La Disposición Final Primera de la Ley 11/2014 modifica el anexo I de la Ley 4/2014, de 26 de junio, por la que se modifica la regulación del arbitrio sobre importaciones y entregas de mercancías en las islas Canarias, en dos apartados:

- En el apartado relativo a "Producción y refino de petróleo", respecto únicamente de las siguientes mercancías:

P. estadística	***Descripción***	***Tipo***
Producción y refino de petróleo		
2710.12.49	*Las demás gasolinas con un contenido en plomo igual o inferior a 0,013 g por litro, con un octanaje (RON) superior o igual a 98.*	*7,5 euros / 1000 Lt*
2710.12.51	*Las demás gasolinas con un contenido en plomo superior a 0,013 g por litro, con un octanaje (RON) inferior a 98.*	*7,5 euros / 1000 Lt*

- En las siguientes partidas para la reducción del tipo aplicable, del 15 por 100 al 10 por 100:

0407.21.00.00	*Los demás huevos frescos de gallina de la especie Gallus domesticus*	*10*
0407.29.10.00	*Los demás huevos frescos de aves de corral, distintos de los de las aves de la especie Gallus domesticus*	*10*
0407.90,10,00	*Los demás huevos conservados o cocidos, con cascarón, de aves de corral*	*10*