

# PROBLEMÁTICA DEL IGIC A LA IMPORTACIÓN Y EXPORTACIÓN

**LUIS MIGUEL BLASCO ARIAS**

Profesor contratado Doctor de Universidad  
Universidad de Las Palmas de Gran Canaria

## **SUMARIO**

- I. Introducción.
- II. El Igic a la importación y exportación.
- III. Planteamiento del problema.
- IV. Principios constitucionales de justicia tributaria: igualdad y capacidad económica.
- V. Principio de igualdad: artículo 14 de la CE.
- VI. Soluciones propuestas y vías de estudio.
- VII. Conclusiones.

*Resumen del contenido del artículo:*

*Se aborda en este estudio la problemática causada por la existencia de una "Aduana" en Canarias y por la consiguiente gestión en relación con los hechos impositivos del Igit a la importación y exportación. Esta problemática se produce por el coste de tal gestión y en particular por el coste de la documentación de estas operaciones: el DUA. Si este régimen jurídico, especial en el Igit, puede afectar a principios constitucionales de justicia tributaria como el de igualdad y capacidad económica, es una cuestión crucial para determinar la justicia del sistema. En este sentido, entiendo que hay indicios de violación de dichos principios. Finalmente, apporto algunas vías de solución al problema planteado como la aplicación en Canarias del IVA armonizado pero con un régimen especial para las islas, entre otros.*

**Palabras clave:** REF, DUA, Igit, importación, exportación, Canarias, Fiscalidad

**URL del artículo:**

## I. INTRODUCCIÓN

Que estos hechos impositivos, el Igit a la importación y exportación, se han convertido en un problema, es claro. Que es un problema que afecta a toda la población: particulares, empresarios y profesionales pequeños, medianos y grandes, también es claro. Que se ha convertido en uno de los obstáculos más importantes para el desarrollo del comercio fuera de las islas, nadie lo duda. Sin embargo, hasta ahora, la sensibilidad de los legisladores a la hora de aportar soluciones ha sido inexistente. Con todo, comienza a trabajarse un soluciones, incompletas desde mi punto de vista y que comentaré más adelante, para aliviar la carga que supone a los residentes en Canarias los trámites aduaneros

debidos a la estructura de un impuesto, el Igit, con unos hechos impositivos: el Igit a la importación y exportación, que deberían haberse derogado hace tiempo. La sospecha de una posible violación de principios constitucionales de justicia tributaria es lo suficientemente clara, como para entrar a estudiar este tema y arbitrar soluciones definitivas y completas al problema, como las que apporto en este trabajo.

Por otro lado, el trabajo desarrollado en este artículo, tiene su origen en la ponencia que presenté en el Congreso Internacional "La fiscalidad de las regiones ultraperiféricas. El mercado europeo y el futuro del nuevo régimen económico y fiscal de Canarias". Celebrado en Las Palmas de

Gran Canaria, los días 2,3 y 4 de diciembre de 2013<sup>1</sup>.

Finalmente, es necesario reconocer que los planteamientos que hago, el análisis que los sustenta y las soluciones que planteo son líneas de investigación en las que hay que seguir profundizando.

## II. EL IGIC A LA IMPORTACIÓN Y EXPORTACIÓN

El artículo 8 de la Ley del Igic<sup>2</sup> establece un hecho imponible singular en el contexto de nuestro país: el IGIC a la importación. Complementariamente, también se regula implícitamente en esta Ley el hecho imponible exportación, en particular, en el artículo 11 y siguientes al reconocer la exención de este tipo de operaciones y asimiladas<sup>3</sup>.

La razón de la existencia de esta arquitectura normativa entre Canarias y la Península e islas Baleares y por

extensión con el resto de países pertenecientes a la Unión Europea se produce por la falta de integración de esta parte del territorio español, Canarias, en el sistema de armonización de los impuestos sobre el valor añadido en el seno de dicha Unión (sistema común de IVA)<sup>4</sup>.

Esta falta de inclusión de Canarias en dicho sistema **tenía** su sentido: procurar para las islas **un régimen favorable** sobre el resto del territorio español en los impuestos sobre el consumo, que se traducían en el Igic, en esencia, en el mantenimiento de las franquicias fiscales sobre el consumo en Canarias, seña de identidad del Archipiélago y propias de su acervo histórico<sup>5</sup>: la franquicia sobre el consumo en Canarias del extinto artículo 10.1.28 de la Ley del Igic, probablemente, en mi opinión, la exención con más sentido desde la perspectiva que estoy analizando, incluso desde la perspectiva técnica y

<sup>1</sup> Los enlaces a la presentación: **mapa conceptual** (<http://goo.gl/NkgvHb>) y al **audio** de la ponencia (<http://goo.gl/QzIJa8>), están disponibles en la web del Congreso (<http://congresoref.ulpgc.es/portada.html>).

<sup>2</sup> Ley 20/1991, de 7 de junio, de Modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, en la que se regula, entre otros, el régimen jurídico del Impuesto General Indirecto Canario, IGIC.

<sup>3</sup> Por todos es conocido, que un hecho exento lo es respecto de un previo hecho sujeto que identifica la existencia lógica y necesaria de un hecho imponible. Siguiendo a Lozano Serrano, la exención “codefine” el hecho imponible, en Lozano Serrano, Carmelo, *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, Tecnos, Madrid, 1988, pág. 38.

<sup>4</sup> El artículo 6 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, así lo dispone en su número 1, letra b.

<sup>5</sup> Véase Mauricio Subirana, Sonia, *La franquicia sobre el consumo en Canarias. Análisis histórico y régimen actual*, Instituto Canario de Administración Pública y Marcial Pons, Madrid, 1994, págs. 249 y sigs.

ética, pues exoneraba de la carga que suponía la liquidación y el correspondiente pago de la deuda tributaria a sujetos que, en su mayoría, eran y son, **solo formalmente**, empresarios y profesionales; la **incongruente** exención del comercio minorista<sup>6</sup>, que provoca una importante desviación técnica respecto de un principio fundamental del impuesto como es la neutralidad para los empresarios y profesionales entre las cuotas soportadas y repercutidas; desviación que se traduce en el traslado al consumo, "vía precios", de la cuota tributaria soportada por estos sujetos; y los tipos de gravamen en los que se establece un importante diferencial fiscal con los existentes en el IVA<sup>7</sup>, que evidentemente hay que mantener y que está absolutamente justificado<sup>8</sup>.

### III. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Ante la "arquitectura" normativa señalada en el punto anterior, el problema se origina por la necesaria existencia de una auténtica "aduana" a los efectos de los hechos importación/exportación en el Igit, y por tanto a los efectos de las operaciones de compra de bienes en Península e islas Baleares o en el seno de resto de países de la Unión Europea por residentes en Canarias o de venta de dichos bienes en el citado ámbito territorial.

Merece la pena detenerse en esta cuestión que es bien conocida, aunque solo sea brevemente: en general, si un empresario o un particular establecido en Canarias, en esto el impuesto no hace distinción<sup>9</sup>, vende (modalidad de entrega) un bien en la Península, la operación se sujeta al impuesto y se califica de exportación<sup>10</sup>, pero está

<sup>6</sup> Recogida en el artículo 50.Uno,27, de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de la Comunidad Autónoma de Canarias, de medidas administrativas y fiscales.

<sup>7</sup> Se pueden consultar los artículos 51 y siguientes de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de la Comunidad Autónoma de Canarias, de medidas administrativas y fiscales en relación con los artículos 90 y siguientes de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

<sup>8</sup> El artículo 138.1 de nuestra Constitución Española constituye el fundamento esencial de los privilegios que debe tener Canarias respecto del resto del territorio nacional.

<sup>9</sup> El artículo 8 de la Ley del Igit dice: A los efectos de este Impuesto, se define la importación como la entrada de bienes en las islas Canarias, (...) cualquiera que sea el fin a que se destinen **o la condición del importador**. **Nota:** el resaltado en negrita es mío.

<sup>10</sup> La doctrina más significativa en el Igit, así como en el Iva, ha señalado que, para que exista una operación de exportación es requisito imprescindible que la misma se realice con motivo de una entrega en el territorio de destino. Si no es así, no podemos hablar de exportación a efectos del impuesto, Clavijo Hernández, Francisco, *Impuesto General Indirecto Canario*, volumen I, Ciss/Praxis, Valencia, última edición, Cap. V, pág. 55. Gascón Orive, Alfaro, *El IVA y el comercio internacional*, 2.ª edición, Dijusa, 2005-2006, pág., 8. Por otro lado, y desde una perspectiva aduanera, como

exenta por lo que no surge la obligación de repercusión (artículo 11 de la Ley del Igic). Y al revés, si un empresario o un particular establecido en Península, vende un bien en Canarias, también se produce una exportación exenta, en este caso en el Iva (artículo 21 y siguientes de la Ley del IVA<sup>11</sup>). Ahora bien, para completar el análisis no podemos perder de vista, cuando en el primer supuesto el empresario o particular establecido en Canarias vende un bien en Península, produciendo una exportación exenta a efectos del Igic, que al entrar dicho bien en Península se produce otro hecho sujeto: el de importación a los efectos del Iva, que en general exige la liquidación al tipo de gravamen que corresponda. Y viceversa: si es un establecido en Península quien vende a un canario, exportación a efectos del IVA, pero cuando entra en territorio canario: Igic a la importación con la liquidación correspondiente.

Nada de esto ocurre, pues son entregas interiores, cuando estas operaciones se realizan dentro del territorio canario o dentro del territorio

peninsular y balear. Así, si un empresario o particular establecido en Granada, Comunidad Autónoma de Andalucía, entrega un bien a otro establecido en la comunidad madrileña, se produce una simple operación de entrega sujeta en general al Iva. Al igual que ocurre lo mismo cuando esta operación, sea con bienes o sea con servicios, se produce en el interior del territorio canario como he señalado al comienzo de este párrafo.

Al margen de otras consideraciones, ¿dónde está el problema?...

Evidentemente el problema no está en los tipos de gravamen, pues el diferencial fiscal entre los tipos del Igic y del Iva es significativo: siete por ciento del tipo general en el Igic y veintiuno por ciento en el Iva (artículo 51.1, letra d, Igic, Ley 4/2012 y artículo 90 LIVA). Pero sí hay un problema **muy serio** en los trámites aduaneros típicos de esta "arquitectura": el **Dua** (Documento Único Administrativo) declaración aduanera que documenta las

señala Carlos Justicia, hablamos de expedición si la mercancía sale y de introducción si el flujo es de entrada; siempre teniendo en cuenta que se trata de operaciones entre Canarias y resto del territorio de la UE, incluidos, lógicamente, Península e islas Baleares, "Igic y Comercio Exterior", *Memento Práctico Francis Lefebvre*, 2012, Cap. 14, pág., 375, anotación 5004.

<sup>11</sup> Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

operaciones de exportación/importación tanto en la “frontera” canaria como en la peninsular y además, como se ve, por partida doble: Igit exportación/Iva importación y viceversa.

¿Por qué es un problema el Dua? Al margen de que los trámites aduaneros suponen siempre una gestión engorrosa, que también habría que tener en cuenta en el contexto de un mismo país, el problema reside en su coste. Coste que en algunos casos de pequeños envíos<sup>12</sup> puede suponer superar en tres o más veces el precio del coste del bien que estamos comprando o vendiendo<sup>13</sup>; impidiendo

de entrada, por ejemplo, el comercio electrónico<sup>14</sup> en sentido amplio y cerrando Canarias a la posibilidad de un sector económico cada vez con más importancia<sup>15</sup>. Y de camino: haciéndole perder competitividad frente a un mundo globalizado<sup>16</sup>.

Esta es una problemática que en la RED se está planteando con mucha claridad<sup>17</sup> y hasta con vehemencia y por supuesto con contundencia como es el caso de la recogida de firmas<sup>18</sup> para plantear una modificación del impuesto con el objetivo de eliminar estas barreras fiscales.

<sup>12</sup> Recientemente, se ha publicado una nota de prensa, que comentaré más adelante, del acuerdo entre la Agencia Tributaria y la Consejería de Economía, Hacienda y Seguridad de Canarias para simplificar los trámites del comercio electrónico en las islas. Las propuestas concretas se pueden resumir en la opción para los particulares de realizar el DUA de las mercancías que llegan a través de Correos, por Internet; y la segunda, la eliminación, a partir del mes de julio del presente año, del Dua a la exportación para envíos inferiores a diez mil euros, entre otras medidas. En mi opinión, ninguna de estas estrategias, como se verá más adelante, resuelve el problema que estoy planteando. **Enlace a la nota:** <http://goo.gl/1SUsR9>. Fecha de acceso: 17/3/2014.

<sup>13</sup> “La doble insularidad canaria”, Acceso: <http://goo.gl/CIMw6Y>. Fecha de acceso: 17/3/2014.

<sup>14</sup> Sobre el eCommerce, vid., Wikipedia, Acceso: <http://goo.gl/bVOfz7>; fecha de acceso: 17/3/2014.

<sup>15</sup> Estudios sobre esta cuestión hay muchos, basta señalar algunos como referencia:

Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones, Informe e-commerce. 2013, primer trimestre. Acceso: <http://goo.gl/ad3K8y>. Fecha de acceso: 17/3/2014. Informe la sociedad de la información en España 2013. Acceso: <http://goo.gl/CCom1M>. Fecha de acceso: 17/3/2014. Organización Mundial del Comercio (OMC), El comercio electrónico y el papel de la OMC. Acceso: <http://goo.gl/xwka77>. Fecha de acceso: 17/3/2014. Organización Mundial del Comercio, El Comercio electrónico en los países en desarrollo. Oportunidades y retos para las pequeñas y medianas empresas. Acceso: <http://goo.gl/8X1jH0>. Fecha de acceso: 17/3/2014.

<sup>16</sup> Se puede consultar la ponencia del profesor Manuel Rodríguez Díaz, “Cambiar el REF para mejorar la competitividad de la economía canaria”, presentada en el Congreso Internacional “La fiscalidad de las regiones ultraperiféricas. El mercado europeo y el futuro del nuevo régimen económico y fiscal de Canarias”. Celebrado en Las Palmas de Gran Canaria, los días 2,3 y 4 de diciembre de 2013. Enlace: <http://goo.gl/bVL8kH>.

<sup>17</sup> “Las fronteras del e-commerce en Canarias”. Acceso: <http://goo.gl/7qnbVA>. Fecha de acceso: 17/3/2014.

<sup>18</sup> Change.org, XDua. Acceso: <http://goo.gl/stl15h>. Fecha de acceso: 17/3/2014.

Hemos derogado en Canarias las beneficiosas franquicias aduaneras tradicionales<sup>19</sup>; formamos parte, en la actualidad, de la Unión Aduanera **con el objetivo último de disfrutar de la libre circulación de mercancía**<sup>20</sup> y; paradójicamente, hemos creado unas fronteras fiscales, que lejos de protegernos nos perjudican en mi opinión, y son muy difíciles de entender por el ciudadano en general.

La cuestión a analizar es, si la situación planteada puede conculcar principios constitucionales de justicia tributaria de nuestro ordenamiento jurídico y principios constitucionales de la Unión Europea (UE).

#### **IV. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE JUSTICIA TRIBUTARIA: IGUALDAD Y CAPACIDAD ECONÓMICA**

##### *1. Planteamiento de partida*

El problema no está en que haya una posible desigualdad de trato entre sujetos al Iva y sujetos sometidos al Igit en esta materia de comercio "exterior" (importación/exportación),

pues en ambos casos las normas son las mismas.

El problema está en si el trato desigual pero favorable que debe tener Canarias por sus singularidades, es realmente favorable: ¡ahí es donde puede estar el problema!

Esto es, el IGIC a la importación/exportación: ¿debe mantenerse como trato favorable para Canarias en aras de la igualdad con el resto del territorio español que preconiza el artículo 138.1 de nuestra CE al hablar de "equilibrio económico adecuado y justo"?

Porque evidentemente lo que se busca es la igualdad, en términos de oportunidad, de todos los residentes canarios con el resto del territorio español: en realidad, el REF, en este sentido, es un enorme sistema "compensador" frente al resto del territorio español<sup>21</sup>.

##### *2. Principio de Igualdad tributaria a la luz de la capacidad económica*

El artículo 31.1 de nuestra CE declara que un sistema tributario justo

<sup>19</sup> Véase en este punto Mauricio Subirana, Sonia, "El artículo 46 del Estatuto de Autonomía de Canarias ante el nuevo proceso de reforma estatutaria", en *Noticias de la UE*, noviembre, 2006, pág. 87.

<sup>20</sup> Justicia Díaz, Carlos, "Igit y comercio...", cit., pág. 375, anotación 5002.

<sup>21</sup> Véanse, por ejemplo, el REA (Acceso: <http://goo.gl/j3gbyq>; fecha de acceso: 17/3/2014); las subvenciones al transporte (Acceso: <http://goo.gl/hJLaOb>; fecha de acceso: 17/3/2014), entre otras.

debe inspirarse, entre otros, en el principio de igualdad. Aparece también reflejado, como es lógico, en el artículo 3.1 de la LGT.

Pero qué es y en qué se concreta dicho principio es crucial para averiguar si se pueden estar conculcando principios constitucionales en materia tributaria en relación con la problemática del Igit exportación/importación.

Cazorla Prieto <sup>22</sup> resume con mucho acierto la idea de igualdad tributaria como, "(...) en las mismas condiciones, el trato tributario ha de ser igual".

A qué "condiciones" se puede referir. Parece evidente, y de hecho se ha vinculado claramente en la STC 27/1981<sup>23</sup> (FJ 4), que se refiere a ese otro principio esencial en materia tributaria, a través del cual, como crisol que es, se analizan, matizan y se

ajustan el resto de principios materiales de justicia tributaria como es el de igualdad; hablamos de la capacidad económica.

Por tanto, podemos concluir que, a igual capacidad económica, igual trato fiscal. O, que situaciones económicas iguales, lleven aparejado el mismo trato fiscal<sup>24</sup>.

La capacidad económica se recoge esencialmente, como es de sobra conocido, en el presupuesto de hecho normativo: el hecho imponible, y aunque se predica de todo él, como es natural y lógico, se expresa inicialmente en el aspecto material de su elemento objetivo, siguiendo la construcción dogmática de Sáinz de Bujanda así como la del resto de la doctrina española más autorizada<sup>25</sup>.

Pues bien, la capacidad económica mostrada en el hecho imponible de una operación de entrega calificada de

<sup>22</sup> Cazorla Prieto, Luis María, *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 13.ª edic., Aranzadi-Thonson Reuters, Pamplona, 2013, pág., 121.

<sup>23</sup> Acceso: <http://goo.gl/RckTui>; fecha acceso: 17/3/2014.

<sup>24</sup> Efectivamente, como señala Rodríguez Bereijo, el principio de igualdad no nos dice lo que es igual, sino que lo que es igual deber ser tratado de igual manera y viceversa, en "El juicio constitucional de igualdad tributaria en la experiencia jurisprudencial", *Revista Española de Derecho Constitucional*, n. 89, 2010, pág. 275.

<sup>25</sup> Sáinz de Bujanda, "Análisis jurídico del hecho imponible", en *Hacienda y Derecho, IV*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1966, págs., 399 y sigs y 549 y sigs.; Vicente-Arche Domingo, Fernando, "Consideraciones sobre el hecho imponible", en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n. 39, págs., 529-584; Cortés Domínguez, Matias, *Ordenamiento Tributario Español*, I, 4.ª edic., Civitas, Madrid, 1985, pág., 282.

exportación/importación a efectos del Igit es la misma, en términos estrictos, que la mostrada por una entrega realizada en Península entre dos empresarios establecidos allí. Solo que aquella aparece calificada por el "artificial" esquema territorial en el que opera el Igit (aspecto espacial del elemento objetivo del hecho imponible). Que supone, para el empresario canario, la carga del trámite aduanero con el coste que conlleva el cumplimiento de esta gestión aduanera por operación realizada, que en pequeños envíos, exportaciones o en su caso importaciones puede llegar a triplicar o cuadruplicar el coste de venta, que ahora se pretende remediar con las medidas antes comentadas y que no resuelven el problema, pues el trámite

entre empresarios y profesionales de diez mil euros en adelante hay que seguir realizándolo. No olvidemos, que el DUA es una declaración tributaria y por tanto una obligación tributaria formal complementaria con la que hay que cumplir y que supone colocar a los residentes de estas islas en clara desventaja, en igualdad de supuestos de hecho, con el resto del territorio nacional y de la UE. Y no olvidemos, que estamos ante el mismo legislador en el Igit y en el Iva y ante impuestos exactamente iguales<sup>26</sup>.

El REF, y dentro de el Igit, deben cumplir con el mandato constitucional (artículo 138.1 CE, artículo 46.1 del EACan<sup>27</sup> y la STC 16/2003, de 30 de enero<sup>28</sup>, entre otras), que obliga a que

<sup>26</sup> Que estamos ante dos impuestos iguales en naturaleza, finalidad y estructura, no merece la pena argumentar más; que por otro lado estamos ante dos impuestos "armonizados" a salvo la peculiaridad propia del Igit del diferencial de tipos, es obvio si analizamos las normas de la UE en materia de impuestos sobre el consumo, las del Iva y las del Igit. Ejemplos de esta "armonización", muchos: en cada ley por la que se adapta el Iva a la normativa europea, se contienen normas que realizan el mismo ajuste en el Igit.

<sup>27</sup> Estatuto de Autonomía de Canarias, Ley Orgánica, 10/1982 de 10 de agosto.

<sup>28</sup> Así se expresa la STC 16/2003 sobre el REF "(...) Ante todo, la finalidad del régimen económico y fiscal de Canarias resulta perfectamente determinada en el art. 138.1 CE: "el Estado garantiza la realización efectiva del principio de solidaridad, consagrado en el art. 2 de la Constitución, **velando por el establecimiento de un equilibrio económico, adecuado y justo, entre las diversas partes del territorio español, y atendiendo en particular** a las circunstancias del **hecho insular**". Con ello la Constitución se inserta en una línea tradicional que a lo largo de la historia ha venido justificando la existencia del régimen económico y fiscal de Canarias, precisamente por las características propias del archipiélago canario, es decir, por el "hecho

el sujeto pasivo del Igit, en este contexto, esté en idéntica situación que el sujeto pasivo del Iva, y el trato favorable en Canarias: **el diferencial fiscal**, sea el criterio compensador que marque el principio de igualdad entre ambos. O lo que es lo mismo, la igualdad material que preconiza la igualdad tributaria a la luz de la capacidad económica mira a la justicia distributiva<sup>29</sup>, la cual supone que la carga tributaria esté en función de la capacidad económica mostrada y esta medida es la misma, en mi opinión, que la que se produce en una entrega entre Canarias y Península y la misma entrega, dentro del territorio peninsular. Por tanto, las consecuencias deberían ser las mismas<sup>30</sup>. **Esta desigualdad es inadmisibles ante dos situaciones que son perfectamente equiparables: un canario que opera en península frente a un peninsular que opera en este territorio.**

#### V. PRINCIPIO DE IGUALDAD: ARTÍCULO 14 DE LA CE

En la STC 76/1990 se delimitan con precisión los criterios definidores de este principio constitucional que

reproduzco a continuación por su importancia: "(...) Sobre el alcance del principio de igualdad ante la Ley este Tribunal ha elaborado en numerosas Sentencias una matizada doctrina cuyos rasgos esenciales pueden resumirse como sigue: a) no toda desigualdad de trato en la ley supone una infracción del art. 14 de la Constitución, sino que dicha infracción la produce sólo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carece de una justificación objetiva y razonable; b) el principio de igualdad exige que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional; c) el principio de igualdad no prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato, sino sólo aquellas desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables de acuerdo con criterios o juicios de valor generalmente aceptados; d) por último, para que la diferenciación resulte

insular", (FJ 5, letra a). **Nota:** El resaltado en negrita es mío.

<sup>29</sup> Rodríguez Bereijo, "El juicio constitucional...", cit., pág., 257.

<sup>30</sup> Esto es: igualdad en los resultados de la tributación, como señala Klaus Tipke, citado por Rodríguez Bereijo en "El juicio constitucional...", cit., pág., 269.

constitucionalmente lícita no basta con que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es indispensable además que las consecuencias jurídicas que resultan de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad en sede constitucional, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos.” (FJ 1).

Teniendo en cuenta la problemática planteada y conectandola con el principio de igualdad, criterio que nos permite discernir si las diferencias legislativas no son discriminatorias, sin perder de vista que estamos ante el mismo legislador: el estatal, pues la Ley del Igic es una ley estatal, cuyo poder normativa recae prácticamente en su totalidad <sup>31</sup> en el Estado, **¿estamos en Canarias en plano de igualdad con la Península e islas Baleares? Incluso, estamos en el mismo plano de igualdad con el**

### **resto de territorios pertenecientes a la UE?**

Esta interrogante solo la podrá despejar nuestro Tribunal Constitucional. No obstante, analicemos un poco más los criterios antes señalados.

La clave puede estar, en mi opinión, **en la congruencia entre el trato desigual, el supuesto de hecho que lo justifica y la finalidad que se persigue**<sup>32</sup>.

En el apartado II de la Exposición de Motivos de la Ley del Igic, se resumen las finalidades de la implantación de este impuesto sobre el consumo, al disponer que: “Con la presente Ley se acomete una profunda reforma de los aspectos fiscales recogidos en el REF, de tal manera que, respetando la especialidad canaria que lleva consigo una presión fiscal indirecta, diferenciada y menor que en el resto del Estado, adecua las figuras impositivas a aplicar en Canarias, a las

<sup>31</sup> El IGIC es un impuesto parcialmente cedido a la Comunidad Autónoma de Canarias; por tanto, estamos ante un impuesto estatal pero cedido por exigencias derivadas del particular régimen especial de Canarias. También la Comunidad Autónoma tiene cierta capacidad normativa de rango legal para regular en el IGIC las siguientes materias (L 22/2009 disp.adic.8º.uno): 1º las exenciones en operaciones interiores; 2º los tipos de gravamen y el tipo de recargo sobre las importaciones efectuadas por los comerciantes minoristas; 3º los regímenes especiales; y 4º las obligaciones formales del impuesto.

<sup>32</sup> Luis Gálvez Muñoz, “Sinopsis del artículo 14 de la CE”, diciembre 2003, párrafo 20; actualizada por Sara Siera, enero 2011, Acceso: <http://goo.gl/BT2ljz>; fecha de acceso: 17/3/2014.

exigencias de la Comunidad Económica Europea a la vez que garantiza los ingresos de las Corporaciones Locales y su expansión futura.”

En resumen: una presión fiscal indirecta menor en relación con el Iva, adecuación de las figuras impositivas a aplicar a las exigencias de la UE: especialmente su “armonización”<sup>33</sup> con el Iva comunitario; y garantizar los recursos dinerarios a las Corporaciones locales de las islas: municipios y cabildos.

Las dos primeras son a mi juicio las más interesantes.

Canarias, aparece configurada como un territorio que está fuera del sistema común del IVA comunitario. Lo que lo califica de “territorio tercero” (con el mismo status, a estos efectos, que cualquier país extranjero, situado

fuera de la UE), con las consecuencias del necesario establecimiento de la comentada “aduanas” entre Canarias y el resto de países de la UE, incluido nuestro propio territorio nacional. Esta situación produce un efecto: que el Igc, formalmente, no sea un impuesto armonizado con el Iva.

El juicio de igualdad nos lo da el diferencial fiscal con el Iva comunitario, también comentado con anterioridad. Pero claro, volvemos a la indisoluble gestión aduanera, propia de la **frontera** creada, que supone tal coste que **anula ese diferencial fiscal aumentando la carga del impuesto y la de la gestión mencionada hasta límites absolutamente inaceptables, pues se extienden más allá del propio coste del producto (como ocurre normalmente con el comercio electrónico, por ejemplo);** o supuestos cuyo coste, merma considerablemente ese diferencial. Por

---

<sup>33</sup> Si bien el régimen jurídico del IGIC no se ve afectado por la legislación comunitaria en relación con la armonización de los impuestos sobre el consumo en el seno de la UE (Dir 2006/112/CE, de 28-11-2006), pues no forma parte del territorio común IVA. Dicho lo anterior, también hay que reconocer que la armonización entre el IVA y el IGIC es prácticamente total, y está fundamentada en la necesidad de evitar distorsiones en el mercado interior entre la Península e Islas Baleares y Canarias y en el exterior entre Canarias y países miembros de la UE. Tal es así, que a renglón seguido de una modificación del IVA peninsular derivada de los cambios normativos o de exigencias jurisprudenciales comunitarias, esta es aplicada al mismo tiempo y en igual sentido, también en el IGIC. **Por tanto, no tiene mucho sentido, en mi opinión, mantenerse fuera del sistema común del IVA comunitario.**

tanto, parece haber, al menos en esta aproximación, sospecha de incongruencia.

Si a esto le unimos que Canarias pertenece a la Unión Aduanera Comunitaria, cuyo principio sostenedor es la grandísima libertad de movimiento de mercancías, que implica un territorio en el que los intercambios están libres de derechos aduaneros de importación y exportación y por tanto, sin trámites aduaneros entre los estados miembros de la Unión, pues bien, la incongruencia pudiera ser patente...

Probablemente, la situación de desigualdad en la que estamos en Canarias no es razonable ni congruente con respecto a los fines que se persiguen en el REF y por ende, la falta de proporcionalidad entre los medios empleados y los fines, es clara siguiendo los criterios constitucionales sentados por la doctrina del alto tribunal<sup>34</sup>.

## VI. SOLUCIONES PROPUESTAS Y VÍAS DE ESTUDIO

Lo perplejo de esta situación, en mi opinión, es que las soluciones no parecen difíciles de alcanzar.

A continuación planteo algunas propuestas de solución, ante el problema que he analizado, que no son más que vías de estudio, líneas de trabajo a seguir.

### *1. Supresión del Igic y régimen especial en el Iva para Canarias*

Desde luego, tengo que confesar que en mi opinión esta es, desde la perspectiva técnico-jurídica, la solución ideal.

Es ideal porque es congruente con el entorno europeo: un Iva comunitario

<sup>34</sup> En la STC 96/2002, de 25 de abril, se dice en su FJ 7: “(...) este Tribunal ha venido exigiendo para permitir el trato dispar de situaciones homologables la concurrencia de una doble garantía: a) La razonabilidad de la medida, pues no toda desigualdad de trato en la Ley supone una infracción del artículo 14 CE, sino que dicha infracción la produce sólo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carece de una justificación objetiva y razonable; b) la proporcionalidad de la medida, pues el principio de igualdad no prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato sino sólo aquellas desigualdades en la que no existe relación de proporcionalidad entre los medios empleados y la finalidad perseguida, pues para que la diferenciación resulte constitucionalmente lícita no basta con que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es indispensable además que las consecuencias jurídicas que resultan de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad en sede constitucional, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos (...)”. Criterios que se siguen, como cita la propia Sentencia, en una vasta doctrina constitucional: las SSTC 76/1990, de 26 de abril, FJ 9; 214/1994, de 14 de julio, FJ 8; 46/1999, de 22 de marzo, FJ 2; 200/2001, de 4 de octubre, FJ 4; y 39/2002, de 14 de febrero, FJ 4). Acceso: <http://goo.gl/w9rnxs>; fecha de acceso: 17/3/2014.

para las islas <sup>35</sup>, pero con particularidades; bajo la fórmula de regímenes especiales por razón del territorio, en el que se recoja la singularidad de Canarias como región ultraperiférica (RUP): principalmente el diferencial fiscal, en este ámbito de los impuestos sobre el consumo, permitiendo que Canarias se abra al comercio global aprovechando la era digital <sup>36</sup> y con una legislación

armonizada <sup>37</sup> y homologada con el resto de Europa que no suponga en ningún caso el aislamiento del territorio ni particularismos normativos, sino todo lo contrario: su apertura hacia la modernidad y la competitividad.

Esta opción sí soluciona a mi juicio la problemática planteada, al contrario que la propuesta entre la Agencia Tributaria y la Consejería de Economía, Hacienda y Seguridad del

---

<sup>35</sup> Lo cual es bueno en el contexto de una economía globalizada, donde los particularismos legales casi siempre juegan en nuestra contra. Pues dificultan los intercambios bajo una misma normativa “armonizada”. Y más ahora, que Canarias puede abrirse al mundo: <http://xurl.es/244k2>; fecha de acceso: 13/3/2014.

<sup>36</sup> En este sentido, véase el Informe de Pedro Solbes Mira, “Las Regiones Ultraperiféricas Europeas en el Mercado Único: La proyección de la UE en el mundo”, octubre, 2011. En él, se dice: “(...) En lo que se refiere a los obstáculos físicos a la integración de las RUP en el mercado único, la mayor dificultad para todas ellas sigue siendo la lejanía y los problemas vinculados a la accesibilidad. Las RUP están demasiado lejos del continente europeo, lo que obstaculiza su integración en el mercado único. La lejanía tiene un impacto negativo en el ejercicio de las cuatro libertades y, por carambola, constituye la barrera principal a la integración, generando costes adicionales importantes de transporte y de comunicación. Además, otras dificultades naturales (topografía y clima difíciles) y económicas (ej.: la dependencia con respecto a un número reducido de productos) ponen en aprietos la competitividad de estas regiones. Estas dificultades pueden corregirse en parte gracias a la diversificación y a la modernización de las economías de las RUP. Por el contrario, las dificultades naturales no pueden sino ser compensadas. Así pues, la mayoría de las medidas específicas tomadas a nivel europeo buscan la compensación parcial de estas desventajas estructurales naturales. En este contexto, las nuevas tecnologías ofrecen una oportunidad única para llegar a la continuidad territorial digital. El refuerzo de las redes de comunicación electrónica entre las RUP y el resto de la UE, pero también entre las RUP y los territorios más cercanos, debería permitir a los ciudadanos y a las empresas de las RUP borrar los efectos vinculados a la lejanía y beneficiarse de las ventajas del mercado único digital (...)”, pág. 5. Descarga: <http://goo.gl/kkpPkQ>; fecha de acceso: 13/3/2014.

<sup>37</sup> Otro de los serios problemas del Igit en cuanto a su falta de armonización con el Iva, se ha puesto de manifiesto por Ignacio Calatayud Prats, “Principio de igualdad tributaria y las relaciones entre el Iva, Igit, y Derecho Comunitario. (Comentario a la Sentencia del Tribunal Constitucional 194/2006 de 19 de junio)”, en *revista Hacienda Canaria*, n. 17, 2006, págs. 159-184. Descarga: <http://goo.gl/nswkhT>; fecha de acceso: 13/3/2014.

Gobierno Autónomo de Canarias publicada recientemente<sup>38</sup>; en la que bajo el objetivo de la simplificación administrativa, primer dato que nos indica que no se aborda el problema, se adoptan las siguientes acuerdos:

- Se suprime el DUA de exportación en los intercambios Canarias-Península para cualquier envío de menos de 10.000 euros y para los dirigidos a una sede de la misma empresa.
- Los particulares y pequeños empresarios podrán utilizar un DUA simplificado para la importación de mercancías en Canarias, evitando costes de tramitación a través de terceros.
- El DUA de importación lo podrá presentar el vendedor o su representante, con lo que el comprador se evita costes adicionales a los asumidos en el momento de la adquisición.

¿Se mejora la situación? Sí. Se soluciona el problema. Creo que no, porque la aduana sigue estando ahí para la inmensa mayoría de las operaciones entre Canarias, resto del territorio español y resto de países de la UE y seguimos cerrados al mundo,

con una legislación restrictiva y no homologada y mucho menos armonizada. Nada ha cambiado en realidad. Eso sí, se añade un nuevo problema, que no es realmente nuevo, y es que ahora Internet se suma como dificultad para muchos particulares y pequeños empresarios dificultando su uso: porque el DUA de exportación se suprime, pero parece que no el de importación en la aduana peninsular... Y porque si el vendedor es el que tramita el DUA de importación a buen seguro que añadirá su coste. En fin, parece el típico "parche" administrativo.

## *2. Adopción del régimen foral del País Vasco y Navarra*

La posibilidad de que Canarias adopte un sistema similar al que existe en los regímenes forales en España debería ser analizado con sumo interés en el marco de la necesaria negociación del nuevo sistema de financiación de la CCAA<sup>39</sup>, que tendrá que abordarse en breve en nuestro país.

Con todo, establecer un Iva en Canarias sobre la base de un régimen similar, **con las particularidades canarias como he comentado sobradamente: el diferencial fiscal y el derecho sobre la recaudación,**

<sup>38</sup> Referencia: <http://xurl.es/7o674>; fecha de acceso: 17/3/2014.

<sup>39</sup> Comunidades Autónomas.

solucionaría todos los problemas que estoy planteando, sin que el Gobierno canario perdiera poder tributario. Y con un impuesto plenamente armonizado.

Como es conocido, tanto País Vasco como Navarra se rigen por un régimen especial de Concierto Económico<sup>40</sup> para el primero; y de Convenio<sup>41</sup> para el segundo; en el que se establece un régimen jurídico para el Iva que elimina la barrera que supone en Canarias el Igit y su Aduana.

En ambas normas, antes mencionadas, se establece un sistema de reparto de las operaciones que se realizan bien, en el territorio foral, bien en el común, o bien compartido.

En los dos primeros, las operaciones se someten al ámbito territorial en el que se realizan: exclusivamente en territorio foral, normas forales; exclusivamente en territorio común, normas del Iva nacional. Ahora bien, si se realizan operaciones conjuntas tanto en territorio foral como en el común, estas tributarán en ambas administraciones

en función del volumen de operaciones realizadas en cada territorio<sup>42</sup>.

Por otro lado, se establecen reglas de localización, y de gestión; así como se regulan los regímenes especiales existentes en la actualidad en el Iva común.

Sistema muy simple, y listo para ser aplicado en Canarias manteniendo el diferencial fiscal y otras particularidades propias de las características del archipiélago.

### *3. Igit intracomunitario*

Quizá no sea la mejor solución de las propuestas hasta el momento, pero resuelve también, al igual que las anteriores, la problemática de la "aduanas" canaria. Estableciendo un régimen más acorde con los principios comunitarios: libertad de movimiento de mercancías, abolición de aduanas, armonización del impuesto.

Se trata de un régimen transitorio que se aplica a las operaciones realizadas entre los diferentes operadores económicos de la UE.

<sup>40</sup> Ley 12/2002, de 23 de mayo. Acceso: [http://noticias.juridicas.com/base\\_datos/Admin/12-2002.html](http://noticias.juridicas.com/base_datos/Admin/12-2002.html). Fecha: 17/3/2014.

<sup>41</sup> Ley 28/1990, de 26 de diciembre. Acceso: [http://noticias.juridicas.com/base\\_datos/Fiscal/28-1990.html](http://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/28-1990.html). Fecha de acceso: 17/3/2014.

<sup>42</sup> Artículo 27 de la Ley 12/2002, de Concierto citada. En la Ley de Convenio, se establecen normas similares, artículos 32 a 34 de la Ley 28/1990.

Con la creación del mercado interior en el seno de la hoy UE, la consecuencia necesaria fue la abolición de las fronteras fiscales, por lo que se hizo necesario regular las operaciones realizadas entre países de la Unión<sup>43</sup>.

Como regla general, cuando las operaciones se realizan entre empresarios la operación de entrega se califica de EIB (Entrega Intracomunitaria) y está exenta sin que por ello se pierda el derecho a la deducción; y la consecuente adquisición por el comprador establecido en otro Estado miembro se califica de AIB (Adquisición Intracomunitaria), sujeta al tipo de gravamen de este último territorio, donde se produce la exacción del impuesto.

Cuando la operación se realiza entre un empresario y un particular, establecidos en distintos países de la UE, el gravamen se produce en origen y por tanto estamos ante una operación interior.

Este régimen se regula en el Iva español en los artículos 15 y siguientes, para las AIB; y las EIB no son diferentes de las entregas interiores (artículos 4 a 8 de la Ley del Iva) salvo que se califican así porque los bienes salen del territorio de aplicación del Iva español hacia otro estado miembro.

Pues bien, sustituir el régimen actual del Igic, exportación/importación, por este otro propio del régimen intracomunitario, constituiría un sistema más acorde con los principios y objetivos por los que Canarias debe trabajar.

## VII. CONCLUSIONES

**Única:** Es necesario adecuar el régimen jurídico tributario de los hechos imponibles de importación y exportación del Igic, a los principios de igualdad y capacidad económica, equiparando las operaciones calificables por los citados presupuestos de hecho con las operaciones interiores. Lo que nos lleva a la supresión de este régimen "especial" de comercio exterior en el

<sup>43</sup> La lógica de esta estructura jurídica comunitaria exigía que las operaciones se gravasen en origen, al tipo de gravamen existente en el país de la entrega. Pero las diferencias entre tipos en el seno de la Unión y los problemas estructurales de algunos países aconsejaron la adopción de este sistema transitorio, pero que hoy, todavía, sigue vigente (artículos 402 a 404, Directiva 2006/112/CEE), véase, Longás Lafuente, Antonio, *Impuesto sobre el Valor Añadido*, CEF, 3.ª edic., vol. I, 2013, págs., 1.053 y sigs.

impuesto canario actual. Y el consiguiente diseño de un nuevo régimen especial para Canarias en el IVA armonizado, en el que se mantenga el diferencial fiscal, como instrumento

básico de compensación por las condiciones de insularidad del Archipiélago canario (artículo 138.1 de la CE).