

Memento IGIC
es una obra colectiva,
realizada por iniciativa y bajo
la coordinación de
Ediciones Francis Lefebvre

– Coordinador Técnico: **Eugenio Mambrilla Hernández** (Administrador Financiero y Tributario de la Comunidad Autónoma de Canarias. Presidente de la Junta Central Económico-Administrativa de Canarias).

– Autores:

Blasco Arias, Luis Miguel (Profesor Contratado Doctor de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Las Palmas de Gran Canaria. Magistrado Suplente del Tribunal Superior de Justicia de Canarias): capítulos 1 y 2.

Calatayud Prats, Ignacio (Doctor Europeo en Derecho Tributario por la Universidad de Bolonia. Profesor de Derecho Administrativo del CUNEF. Abogado): capítulo 3, capítulo 4 (consideraciones generales, exenciones de operaciones de seguro y de operaciones financieras, loterías, apuestas y juegos de azar, exenciones de carácter técnico y de servicios profesionales relacionados con la propiedad intelectual y con el arte, exenciones especiales de Canarias) y capítulo 15.

Díaz Mora, Laura (Administradora Financiera y Tributaria de la Comunidad Autónoma de Canarias. Administradora de Tributos Interiores y Propios de Santa Cruz de Tenerife): capítulos 11 y 12.

Dorta Velázquez, José Andrés (Profesor Titular en Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Las Palmas de Gran Canaria): capítulos 16 y 17.

Gutiérrez Márquez, Agustín (Administrador Financiero y Tributario de la Comunidad Autónoma de Canarias. Jefe del Área de los Servicios Informáticos de la Consejería de Economía y Hacienda): capítulos 5, 6 y 7.

Justicia Díaz, Carlos (Inspector de Hacienda del Estado. Jefe Regional Adjunto de Aduanas e IIEE de Canarias): capítulo 14.

Mambrilla Hernández, Eugenio (Administrador Financiero y Tributario de la Comunidad Autónoma de Canarias. Presidente de la Junta Central Económico-Administrativa de Canarias): capítulo 10.

Mauricio Subirana, Sonia (Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Las Palmas de Gran Canaria): capítulo 18.

Pérez Lara, José Manuel (Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Granada): capítulo 4 (exenciones de servicios públicos postales, de prestaciones y entregas de bienes relacionados con la salud, de servicios sociales, educación, deporte y cultura, y de servicios prestados por uniones, agrupaciones o entidades autónomas).

Rodríguez Bahamonde, Dácil (Administradora Financiera y Tributaria de la Comunidad Autónoma de Canarias. Jefa de la Sección de Selección del Servicio Central de Planificación y Selección): capítulos 8 y 9.

Sánchez Blázquez, Víctor Manuel (Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Las Palmas de Gran Canaria): capítulo 18.

Socorro Quevedo, M^a del Carmen (Administradora Financiera y Tributaria de la Comunidad Autónoma de Canarias. Jefa del Servicio de Coordinación del Área de Tributos Interiores y Propios): capítulo 13.

© EDICIONES FRANCIS LEFEBVRE, S. A.
Santiago de Compostela, 100. 28035 Madrid. Teléfono: 91 210 80 00. Fax: 91 210 80 01
www.efl.es
Precio: 93,60 € (4% IVA incluido)
ISBN: 978-84-92612-63-5
Depósito legal: M-29563-2010
Impreso en España
por Printing'94
Puerto Rico, 3. 28016 Madrid

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Dirijase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

MEMENTO PRÁCTICO
FRANCIS LEFEBVRE

IGIC

2010

Actualizado a 21 de junio de 2010

Plan general

Número
marginal

PARTE PRIMERA

100	Características generales del IGIC
110	Regulación normativa
118	Cesión a la Comunidad Autónoma
120	Naturaleza jurídica
125	Ámbito espacial de aplicación
130	Coordinación y compatibilidad con otros impuestos
200	Hechos imponibles por operaciones interiores
210	Características y requisitos constitutivos de las operaciones interiores
270	Entregas de bienes
335	Prestaciones de servicios
450	Operaciones no sujetas
455	Transmisión del patrimonio empresarial
535	Entregas de dinero a título de contraprestación o pago
540	Servicios prestados en régimen de dependencia
565	Servicios prestados a cooperativas
570	Autoconsumos
625	Operaciones realizadas por entes públicos
665	Concesiones administrativas
700	Exenciones en las operaciones interiores
705	Consideraciones generales
740	Exenciones en operaciones interiores
1100	Exenciones especiales de Canarias
1300	Lugar de realización del hecho imponible
1310	Entregas de bienes
1330	Prestaciones de servicios
1375	Devengo
1379	Entregas de bienes
1383	Prestaciones de servicios
1385	Operaciones de tracto sucesivo
1387	Transmisiones entre comitente y comisionista
1389	Operaciones que originen pagos anticipados
1395	Sujeto pasivo y repercusión del impuesto
1500	Base imponible
1510	Regla general
1620	Reglas especiales
1670	Modificación de la base imponible
1730	Métodos de determinación
1750	Supuesto práctico
2000	Tipos impositivos
2015	Tipo impositivo del 0%
2150	Tipo reducido del 2%
2230	Tipo incrementado del 9%
2250	Tipo incrementado del 13%
2295	Tipos especiales del 20% y 35%
2310	Tipo general del 5%
2400	Régimen general de liquidación. Deducciones
2425	Requisitos para la deducción

**Número
marginal**

2500	Nacimiento y ejercicio del derecho a deducir
2530	Regla de prorata
2590	Deducciones por bienes de inversión
2640	Régimen de deducciones en actividades diferenciadas
2670	Deducciones anteriores al comienzo de las actividades
2690	Rectificación de deducciones
2700	Supuestos prácticos
3000	Devoluciones
3005	Las devoluciones
3030	El registro de devoluciones mensuales
3100	Devoluciones en las exportaciones en régimen de viajeros
3125	Devoluciones a personas no establecidas en las Islas Canarias
3300	Obligaciones formales y gestión del impuesto

PARTE SEGUNDA

3500	Regímenes especiales
3505	Consideraciones generales
3530	Régimen simplificado
3800	Régimen especial de bienes usados y régimen especial de los objetos de arte, antigüedades y objetos de colección
3920	Régimen especial de las agencias de viajes
3990	Régimen especial de la agricultura y la ganadería
4100	Régimen especial de comerciantes minoristas
4210	Régimen especial aplicable a las operaciones con oro de inversión
4270	Régimen especial del grupo de entidades
5000	IGIC y comercio exterior
5010	Exportaciones
5240	Importaciones
5650	Procedimiento de gestión
5800	Operaciones inmobiliarias: exenciones
5805	Consideraciones generales
5840	Exenciones inmobiliarias
6020	Transmisión de valores que supongan una transmisión inmobiliaria

PARTE TERCERA

7500	Contabilización del IGIC
7510	Cuestiones generales del PGC
7600	Entrega de bienes y prestaciones de servicios
8200	Bienes del inmovilizado
8700	Regímenes especiales
9400	Obligaciones de facturación
9420	Supuestos obligatorios y excepciones
9460	Requisitos
9520	Aspectos temporales y conservación
9560	Supuestos especiales
9800	Infracciones y sanciones
9805	Tipos infractores generales
9835	Tipos infractores específicos
9900	Anexos

Principales Abreviaturas

AEAT	Agencia Estatal de la Administración Tributaria
AIEM	Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías
AP	Audiencia Provincial
art.	Artículo
BI	Base imponible
BOE	Boletín Oficial del Estado
CC	Código Civil (RD 24-7-1889)
CCom	Código de Comercio (RD 22-8-1885)
CIF	Código de identificación fiscal
Const	Constitución Española
CV	Consulta vinculante
D	Decreto
DGT	Dirección General de Tributos
Dir	Directiva
disp.	Disposición
DUA	Documento único administrativo
EACAN	Estatuto de Autonomía de Canarias (LO 10/1982).
IAE	Impuesto sobre Actividades Económicas (RDLeg 1175/1990; RDLeg 1259/1991)
IBI	Impuesto sobre Bienes Inmuebles
ICAC	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
IMT	Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte
Instr	Instrucción
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto sobre Sociedades
ITP y AJD	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
L	Ley
LAU	Ley de Arrendamientos Urbanos (L 29/1994)
LGT	Ley General Tributaria (L 58/2003)
LHL	Ley reguladora de las Haciendas Locales (RDLeg 2/2004)
LIGIC	Ley del Impuesto General Indirecto Canario (L 20/1991)
LIRNR	Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (RDLeg 5/2004)
LIS	Ley del Impuesto sobre Sociedades (RDLeg 4/2004)
LITP	Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (RDLeg 1/1993)
LIVA	Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (L 37/1992)
LMV	Ley del Mercado de Valores (L 24/1988)
LO	Ley Orgánica
NIF	Número de identificación fiscal
NRV	Norma de Registro y Valoración (PGC)
O	Orden
PGC	Plan General de Contabilidad (RD 1514/2007)
PGC PYMES	Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas empresas (RD 1515/2007)
RD	Real Decreto
RDL	Real Decreto-ley
RDLeg	Real Decreto Legislativo
REAG	Régimen especial de la agricultura y la ganadería
Rec	Recurso
redacc	redacción
REDEME	Registro de Devolución Mensual
REF	Régimen Económico y Fiscal
REGE	Régimen especial del grupo de entidades
Resol	Resolución
Rgto	Reglamento

Rgto Fac	Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación (RD 1496/2003)
RIGIC	Reglamento del Impuesto General Indirecto Canario (RD 2538/1994)
RITP	Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (RD 828/1995)
RIVA	Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (RD 1624/1992)
ROEZEC	Registro Oficial de Entidades ZEC
TEAC	Tribunal Económico-Administrativo Central
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
TS	Tribunal Supremo
TSJ	Tribunal Superior de Justicia
UE	Unión Europea
ZEC	Zona Especial Canaria

CAPÍTULO 1

Características generales del IGIC

SUMARIO

Regulación normativa	110
Cesión a la Comunidad Autónoma	118
Naturaleza jurídica	120
Ámbito espacial de aplicación	125
Coordinación y compatibilidad con otros impuestos	130

100

Canarias, por sus singularidades territoriales, tiene reconocido un **régimen económico fiscal especial** (en adelante REF).

Este Régimen especial se fundamenta y se reconoce en la Const art.138.1 y disp.adic.3ª, así como en el Estatuto de Autonomía de Canarias (en adelante EACAN) art.46.

Entre los tributos que derivan de este régimen especial destaca el Impuesto General Indirecto Canario (IGIC), que es un **impuesto sobre el valor añadido**.

Teniendo en cuenta que uno de los pilares básicos del REF lo constituye la **franquicia sobre el consumo** en Canarias (EACAN art.46.1), el sentido de un impuesto sobre el valor añadido que recae, finalmente, sobre el consumo lo ha establecido la jurisprudencia del TCo, en particular, TCo 62/2003, la cual declara:

- la inexistencia de una franquicia total sobre el consumo en Canarias (convirtiendo la franquicia en un mero diferencial fiscal entre el IGIC y el IVA peninsular, lo que lleva a que, entre otras cosas, los tipos de gravamen del IGIC sean sensiblemente inferiores a los del IVA); y
- la necesaria adecuación del REF a la situación económica y social de las islas en cada momento histórico.

105

Regulación normativa El IGIC se encuentra regulado en la L 20/1991, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (en adelante **LIGIC**) y en su Reglamento estatal de desarrollo, RD 2538/1994 (en adelante, **RIGIC**).

También es necesario destacar:

- el Reglamento de Facturación (Rgto Fac), aprobado mediante RD 1496/2003;
- la L 19/1994, de Modificación del Régimen Económico Fiscal de Canarias;
- el RD 3485/2000, sobre franquicias y exenciones en régimen diplomático, consular y de organismos internacionales;
- el RD 160/2008, por el que se aprueba el Reglamento por el que se desarrollan las exenciones fiscales relativas a la Organización del Tratado del Atlántico Norte, a los Cuarteles Generales Internacionales de dicha Organización y a los Estados parte en dicho Tratado y se establece el procedimiento para su aplicación;
- el D Canarias 182/1992, por el que se aprueban las normas de gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión (conocido comúnmente como del Decreto de gestión);
- el D Canarias 145/2006, por el que se aprueba el Reglamento de Gestión aplicable a las operaciones de importación y exportación relativas a los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias;
- el D Canarias 1/2002, por el que se regulan las declaraciones censales que han de presentar los empresarios y profesionales;
- el D Canarias 192/2000, por el que se regula la declaración anual de operaciones económicas con terceras personas;
- el D Canarias 81/2004, por el que se regula la declaración anual de operaciones exentas del IGIC por aplicación de lo dispuesto en la L 19/1994 art.25;
- el D Canarias 395/2007, por el que se regulan las obligaciones específicas en el Régimen Especial del Grupo de Entidades en el IGIC;
- la Orden Canarias 1-2-2010, por la que se fijan los índices módulos y demás parámetros del Régimen Simplificado del IGIC para el año 2010.

110

Es necesario aclarar que 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 art.6.1).

112

Canarias, como el resto del Estado español con excepción de las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla, es parte del territorio aduanero comunitario pero no del territorio común IVA; formando, por tanto, a estos efectos, un territorio singular en el que se aplica un tributo similar, el IGIC, pero al que no afecta la normativa (en particular, la Dir 2006/112/CE) ni la jurisprudencia comunitaria. Aun cuando tanto los unos como los otros supongan una fuente vital de conocimiento para el IGIC.

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, por lo general, y al mismo tiempo, también en el IGIC.

115

Tratados y Convenios internacionales Hay que tener en cuenta los Tratados y Convenios Internacionales en relación con las normas tributarias que contengan **exenciones** relativas a esta materia. En particular, es de interés destacar los siguientes:

- Convenio con la Santa Sede (Acuerdo 3-1-1979).

Conviene precisar que las exenciones en relación con el IGIC establecidas en el Convenio con la Santa Sede no son de aplicación a partir del 31-12-2006, salvo las exenciones reconocidas, previa solicitud, antes del 1-1-2007 que mantendrán, excepcionalmente, dicho régimen exento aunque las operaciones se realicen a partir de esta última fecha (OM EHA/3958/2006).

- Convenio con las Fuerzas de la Organización del Tratado del Atlántico Norte (RD 160/2008).
- Privilegios e inmunidades de las Comunidades Europeas en el Reino de España, de 24 de julio y 2 de octubre de 1996 (BOE 7-2-97).

118

Cesión a la Comunidad Autónoma 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.

Que esta especial cesión derive del REF Canario supone que en el desarrollo por parte del Estado de la LIGIC sea consultada la Comunidad Autónoma canaria, la cual ha de emitir un **informe** al efecto (LIGIC disp.adic.10ª.uno redacc L 62/2003; LOFCA disp.adic.4ª redacc LO 3/2009).

Por otro lado, se cede la **capacidad normativa** de rango legal para regular en el IGIC las siguientes materias (L 22/2009 disp.adic.8ª.uno):

- las exenciones en operaciones interiores;
- los tipos de gravamen y el tipo de recargo sobre las importaciones efectuadas por los comerciantes minoristas;
- los regímenes especiales; y
- las obligaciones formales del impuesto.

Con todo, el ejercicio de esta cesión normativa por la CA canaria está sujeta a los siguientes **requisitos** (L 22/2009 disp.adic.8ª.tres):

- tratamiento homogéneo de los sectores económicos afectados por la LIGIC y de los criterios esenciales de gravamen establecidos en la LIVA, a salvo las circunstancias concretas y singularidades que justifiquen una regulación específica y diferenciada en la CA canaria (peculiaridades, entendemos, propias, establecidas en el IGIC y derivadas de los principios básicos del REF);
- mantenimiento de una estructura de tipos de gravamen basada en un tipo general y uno o varios tipos reducidos (nada se dice de los tipos incrementados); y
- en la coordinación de los regímenes simplificado y especial de la agricultura y ganadería, con el régimen de estimación objetiva del IRPF.

Además, los proyectos normativos de rango legal en aplicación de las competencias señaladas, cedidas a la CA canaria, deben ser sometidos a **informe** del Ministerio de Economía y Hacienda, antes de su remisión al Parlamento Canario (salvo las referidas a las obligaciones formales en las que esta exigencia no se contempla); informe, que en el supuesto de la adición de bienes corporales al Anexo V de la LIGIC, debe ser favorable, lo que supone que en el resto de los casos dicho informe no es vinculante (L 22/2009 disp.adic.8ª.cuatro).

PRECISIONES

La L 22/2009 disp.adic.8ª, en nuestra opinión, deroga tácitamente la LIGIC disp.adic.8ª.cuatro y la 9ª (pues entendemos que el autoconsumo es, en realidad, una exención), a la vista de la nueva cesión de competencias dada por la L 22/2009 citada.

119

Finalmente, la CA canaria completa las **competencias** en materia del IGIC, con las siguientes:

a) Normativas de desarrollo de la LIGIC en relación con las competencias normativas de carácter legal, antes comentadas (L 22/2009 disp.adic.8ª), y, en relación con la aplicación del tributo: gestión, liquidación, recaudación e inspección; así como la normativa de desarrollo en relación con

la revisión de los actos de aplicación antes citados (LIGIC disp.adic.10ª.dos redacc L 62/2003 y disp.adic.8ª.uno.4º redacc L 14/2000; L 22/2009).

b) Aplicación e interpretación de las normas del impuesto, asumiendo la Comunidad Autónoma la iniciativa o emitiendo informe previo a las Órdenes Ministeriales interpretativas o aclaratorias dictadas por el Ministerio de Hacienda (sobre las competencias normativas de carácter legal, cedidas a la CA canaria, entendemos que corresponde a esta Comunidad la interpretación o aclaración de las mismas, por parte, en este caso, de la Consejería de Economía y Hacienda del Gobierno Autónomo canario) en relación con la normativa del IGIC (LGT art.12.3; LIGIC disp.adic.11ª redacc L 62/2003), así como, en el marco de los deberes de información y asistencia a los obligados tributarios, se le atribuye la competencia para contestar las consultas tributarias en relación al impuesto, con la única exigencia del informe previo del Ministerio de Hacienda cuando las contestaciones se refieran a las reglas de localización y a aquellos asuntos que afecten (o tengan trascendencia) a tributos de titularidad estatal (LIGIC disp.adic.10ª.tres redacc L 62/2003).

c) Revisión en vía económica administrativa de los actos de aplicación del impuesto y de la imposición, en su caso, de las sanciones tributarias correspondientes (potestad sancionadora) (LOFCA disp.adic.6ª redacc LO 3/2009).

d) Derecho al rendimiento recaudatorio derivado de la aplicación del impuesto, rendimiento que se distribuye entre la Comunidad Autónoma, los Cabildos y los Ayuntamientos canarios (LIGIC art.64; LOFCA disp.adic.4ª redacc LO 3/2009).

Naturaleza jurídica (LIGIC art.2) El IGIC es un impuesto sobre el valor añadido (IVA). Por lo que la primera consecuencia es que se trata de un IVA pero con peculiaridades propias que lo diferencian, solo puntualmente, del IVA peninsular (las más significativas, por ejemplo: exenciones sobre la fase de venta de bienes o prestaciones de servicios al consumo, materializada en las exenciones sobre las ventas minoristas al consumo, el autoconsumo y la franquicia sobre el consumo, tipos de gravamen sensiblemente inferiores, peculiaridades que constituyen los pilares básicos del REF). La segunda, que se aplica, exclusivamente, en el ámbito territorial canario (lo que produce ciertas distorsiones económicas y jurídicas, al establecerse, en particular, una auténtica aduana en relación con las importaciones y exportaciones Canarias-Península y viceversa). En su naturaleza jurídica destaca su carácter de impuesto indirecto, real, objetivo, instantáneo pero de liquidación periódica, cedido, sobre el valor añadido y plurifásico proporcional.

Las **características** del IGIC son:

- 1) Es un **impuesto indirecto** porque grava la manifestación de riqueza en un momento distinto a su obtención y posterior a esta. Ese momento es el del gasto.
- 2) Es un impuesto **real**, porque la manifestación de riqueza que se somete al impuesto no se relaciona, al menos directamente, con la persona.
- 3) Es **objetivo**, porque a la hora de establecer las normas que nos van a indicar cómo se va a gravar la riqueza del sujeto que ha realizado el hecho imponible, y con cuánto ha de contribuir, no se tienen en cuenta sus circunstancias personales y familiares.
- 4) Es un impuesto **instantáneo**, pues sus hechos imponibles están constituidos por operaciones que no necesitan más que un instante para realizarse (p.e la venta de un bien o la prestación de cualquier servicio). No obstante, la liquidación del impuesto se realiza por períodos, de un mes o de tres meses. Por esta razón decimos que el IGIC es un impuesto instantáneo pero **de liquidación periódica**.
- 5) Es un impuesto **cedido** a la Comunidad Autónoma (ver nº 118).
- 6) Es un **impuesto sobre el valor añadido**, pues grava ese valor, es decir: grava la cantidad que resulta de la diferencia entre lo pagado por el empresario o profesional en sus compras de bienes y servicios y el valor de las ventas o transferencias que realice con sus productos en la larga cadena de producción, distribución y venta, con la particularidad de la exención de la fase minorista, entre otras.
- 7) Es un impuesto **multifásico proporcional** porque grava todas y cada una de las fases por las que un bien o un servicio pasa hasta llegar al consumidor y, además, en cada una de esas fases el gravamen es proporcional al aumento de valor del bien en cada una de ellas: el valor añadido. Diferenciándose así de los impuestos en cascada o acumulativos, en los que ese valor, el añadido en cada una de las fases de producción y comercialización, se acumula a la siguiente fase produciéndose el típico efecto adverso «bola de nieve» en relación con el gravamen del impuesto. El ejemplo de esto último lo teníamos con el IGTE, ya desaparecido.

Ámbito espacial de aplicación (LIGIC art.3 redacc L 2/2010) El ámbito espacial en el que se aplica el impuesto coincide con el territorio de las Islas Canarias formado por el espacio terrestre correspondiente a las mismas, su mar territorial hasta el límite de las doce millas náuticas y el espacio aéreo correspondiente a los dos anteriores.

120

125

Esta delimitación territorial, y a los solos efectos de la aplicación del IGIC, tiene unas consecuencias muy importantes de las que conviene destacar las siguientes:

- Por un lado, y como uno de los hechos impositivos del impuesto es la **importación** de bienes, cuando un bien entre en territorio canario la operación se va a calificar de importación (lo que implica todo un procedimiento de gestión aduanera a los solos efectos de la liquidación del IGIC a la importación, con las adversas consecuencias económicas y de gestión e incluso de tiempo que supone esta barrera). Igualmente, cuando un bien salga de este territorio con motivo de una venta, esa salida definitiva se va a considerar una **exportación**.
- Por otro, los buques y aeronaves dejan de estar en el interior del territorio a partir del límite de las doce millas náuticas que marcan el **perímetro territorial** en el que se aplica el impuesto.
- Otro de los efectos a resaltar consiste en tener en cuenta que todas las operaciones sujetas que estén conectadas con el territorio canario y con otro territorio: resto de España, países de la UE u otros, habrá que aplicarles las **reglas de localización** para fijar la operación a un solo territorio que, si es el canario, tendrá la consecuencia, en su caso, del gravamen del IGIC. Desde esta perspectiva y a los efectos de aplicación de estas reglas de localización entre Península e Islas Baleares y resto de países de la UE, Canarias tiene la consideración de **País Tercero**, esto es, de territorio no comunitario, pero únicamente a los solos efectos del IVA europeo.

PRECISIONES 1) En los **servicios de mensajería** prestados en nombre propio entre las Islas Canarias y la Península existe sujeción al IGIC por la parte del trayecto realizada en Canarias, incluso el espacio aéreo y las aguas jurisdiccionales (DGT Canarias 30-12-93).

2) Si el buque, una vez rebotado, es objeto de **hundimiento** fuera de las 12 millas del mar territorial del Archipiélago, la operación de hundimiento no estaría sujeta (DGT Canarias 30-6-94).

128

EJEMPLOS 1) Empresario establecido en USA vende una maquinaria a otro empresario establecido en la Península.

⇒ Se trata de una importación cuando el bien entra en el territorio peninsular pero no se vincula con el ámbito territorial del IGIC, por lo que no tienen ningún efecto para este impuesto.

2) Barco en travesía por el Atlántico que discurre por aguas internacionales.

⇒ Al igual que el caso anterior, se trata de una operación, la prestación de servicio de transporte, que queda fuera del ámbito territorial del IGIC. Ahora bien, la parte del trayecto que discurre dentro del ámbito territorial canario sí estaría sujeta al impuesto, y, a la vez, exenta del IGIC.

3) Empresario establecido en Canarias vende maquinaria a otro empresario establecido en Granada.

⇒ Se trata de una exportación exenta del IGIC.

4) Empresario establecido en Granada vende maquinaria a un empresario establecido en Canarias.

⇒ Se trata de una importación sujeta al IGIC.

130

Coordinación y compatibilidad del IGIC con el ITP y AJD (LIGIC art.4.4

—redacc RDL 21/1993— y 9.1 —redacc L 4/2008—; LITP art.7.5 y disp.adic.3ª) La imprescindible coordinación frente a los supuestos gravados en el IGIC y en el ITP y AJD en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (**TPO**) es imprescindible para evitar situaciones de doble tributación interna. Esta necesaria coordinación se instrumenta gravando el IGIC las operaciones realizadas por empresarios y profesionales definidos como tales en el impuesto y TPO las operaciones realizadas al margen de una actividad empresarial o profesional.

Así, las **operaciones sujetas al IGIC** no lo están en TPO, y viceversa.

Si se trata de una operación calificada de **no sujeta**, la misma sí queda sujeta a TPO, en el caso, claro está, que TPO recoja en su hecho imponible el supuesto no sujeto del IGIC. Así p.e, están sometidas a TPO los inmuebles que se transmitan con motivo de la transmisión del patrimonio empresarial no sujetos en el IGIC.

Las operaciones sujetas al IGIC son compatibles con las modalidades de Operaciones Societarias (**OS**) y de Actos Jurídicos Documentados (**AJD**) del ITP y AJD.

133

Ahora bien, las operaciones realizadas por empresarios y profesionales **exentas** del IGIC, como regla general, no quedan sometidas a TPO, lo que supone que tales operaciones quedan liberadas de tributación en los dos impuestos. No obstante, cabe señalar dos **excepciones**:

1) Determinadas **operaciones sobre bienes inmuebles** exentas del IGIC: las entregas de terrenos que no tengan la condición de edificables, las entregas de terrenos a las Juntas de Compensación y las posteriores adjudicaciones y la exención de las segundas y ulteriores entregas de edificaciones (nº 5848 s., nº 5875 s. y nº 5900 s.) están sujetas a TPO salvo que el sujeto pasivo renuncie a la exención del IGIC (nº 5990 s.), en cuyo caso la operación deja de estar exenta y, por tanto, queda plenamente sujeta al IGIC, por lo que la regla de coordinación IGIC-TPO impide su gravamen por TPO.

2) Adquisición, en mercados primarios, o transmisión, en mercados secundarios, de **valores o participaciones** descritos en la L 24/1988 art.108. Estas transmisiones o adquisiciones de valores o participaciones quedan sujetas a TPO en dos supuestos:

a) Cuando representen el capital de entidades cuyo activo esté compuesto, al menos, en un 50% por inmuebles situados en España o cuando estas transmisiones o adquisiciones se refieran a entidades cuyo activo esté representado por valores, y permitan ejercer el control de otras entidades cuyo activo, a su vez, esté representado, al menos en un 50%, por inmuebles situados en España, o que, con motivo de adquirir dicho control (a sensu contrario, si el control ya se poseía con anterioridad a la adquisición o transmisión de valores, la operación está exenta de tributación en TPO), se aumente la cuota de participación en el citado capital.

b) Cuando los valores transmitidos se hayan obtenido por la aportación de bienes inmuebles a la constitución, ampliación de una sociedad o ampliación de su capital, siempre que entre la aportación y la transmisión no hubiesen transcurrido tres años.

No obstante las excepciones a la exención en relación con este tipo de títulos, que tienen el efecto de someter a tributación por TPO estas operaciones con valores representativos de bienes inmuebles, no operaran como tal excepción con la consecuencia para estos supuestos de quedar **exentos** de tributación por el IGIC y por TPO cuando se dé cualquiera de los dos supuestos siguientes:

- cuando estos valores sean admitidos a negociación en un mercado secundario oficial y la transmisión de los mismos se produzca pasado un año contado a partir de la fecha de admisión a negociación de los títulos;
- cuando dicha transmisión se produzca con motivo de ofertas públicas de venta o de adquisición.

PRECISIONES **1)** Cuando por **error** se liquida un impuesto que no corresponde, p.e si se liquida TPO debiendo liquidar IGIC, la condición de operación sujeta al impuesto correspondiente no desaparece ni tampoco la condición de contribuyente respecto de la persona que ha realizado el hecho imponible del impuesto de que se trate. Por tanto, la liquidación del impuesto que se debió realizar y que por error no se hizo hay que hacerla, asumiendo las consecuencias fiscales que deriven de tal situación. Y, complementariamente, proceder a solicitar la devolución de ingresos indebidos del impuesto erróneamente liquidado (RITP art.33.2 y 3).

2) Todos los tributos, con excepción del IGIC de la propia operación, del Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en Canarias (AIEM) y del Impuesto sobre determinados medios de transporte (IMT), forman parte de la **base imponible** del IGIC si están incluidos en el importe de la operación sometida al impuesto (nº 1558).

3) La tributación de la transmisión de un solar depende del tipo de sujeto que realice la operación. Pues si la misma está realizada por un **empresario o profesional** y el citado bien pertenece al patrimonio empresarial el sujeto que entrega el solar deberá expedir y entregar factura completa y repercutir la correspondiente cuota del IGIC (DGT Canarias 7-3-94).

4) La entrega empresarial de una **vivienda de protección oficial** está sujeta al tipo cero en el IGIC, por lo que no tributará por TPO. Pero la formalización de la correspondiente escritura pública de compraventa tributa por la modalidad de AJD del ITP y AJD (DGT Canarias 15-7-94).

135

EJEMPLOS **1)** Antonio Pérez, constructor, vende un piso de su propiedad particular a una inmobiliaria.

⇒ Aunque Antonio es un empresario, en este caso actúa como particular al vender este piso. En consecuencia, la operación no está sujeta al IGIC y sí a TPO.

2) Un promotor inmobiliario vende una vivienda de nueva construcción a un particular.

⇒ Se trata de un empresario el que vende (entrega) una vivienda a un particular, por lo que la operación está sujeta al IGIC.

3) Una inmobiliaria vende un piso a un particular que, previamente, ha pertenecido a distintas personas.

⇒ Se trata de un empresario el que vende (entrega) a un particular. Por lo que la operación está sujeta al IGIC. Ahora bien, hay una exención (nº 5900 s.) que libera la operación de su tributación por este impuesto. Si no se tratara de un bien inmueble, y a pesar de la exención del IGIC, también quedaría la operación liberada de TPO. Pero como se trata de un bien inmueble (nº 5807 s.) la operación queda sometida al TPO.

137

CAPÍTULO 2

Hechos imponibles por operaciones interiores

(LIGIC art.4 a 7)

SUMARIO

A.	Características y requisitos constitutivos de las operaciones interiores	210
B.	Entregas de bienes	270
C.	Prestaciones de servicios	335

200

El IGIC se configura como un impuesto con tres hechos imponibles: entregas de bienes, prestaciones de servicios e importaciones.

Ahora bien, para que el nacimiento de la **obligación de pagar** se produzca es necesario que cada hecho imponible se realice completamente: se verifique que se ha producido la entrega de un bien, la prestación de un servicio o la importación de un bien; que esta entrega, prestación e importación no esté exenta o si lo está no se ejercite el derecho de renuncia a la exención existente en algunos supuestos (exenciones en operaciones inmobiliarias y en la exención de personas físicas con un determinado volumen de operaciones, pues en caso de renuncia a la exención el supuesto pasaría a estar plenamente sujeto), que tales hechos se localicen en Canarias, pues de lo contrario estaríamos ante hechos producidos fuera del ámbito territorial en el que se aplica el IGIC y por tanto estaríamos ante hechos no sujetos, y, finalmente, que se devengue la entrega, servicio o importación, cerrándose así la realización del hecho imponible de este impuesto.

Las operaciones interiores (como se les suele denominar conjuntamente a los hechos imponibles por entregas de bienes y prestaciones de servicios, pues evidentemente siempre se localizan en el interior del territorio canario), tienen una particularidad, ya que exigen, además de que se produzca el concepto de entrega o de servicio, que la misma sea realizada por un **empresario o profesional**, en el ejercicio habitual de su actividad y con carácter oneroso.

Tan importantes son estos requisitos vinculados con la realización de la entrega o el servicio, que si no se dan, no hay hecho imponible y, como consecuencia, no existe obligación alguna de pago con la que cumplir. Por tanto estamos ante **requisitos constitutivos** de las operaciones interiores en este impuesto.

Así pues, en este capítulo se analizan los requisitos vinculados con las operaciones interiores y, acto seguido, el concepto, características y supuestos particulares de las entregas de bienes y de las prestaciones de servicios. Para importaciones, ver nº 5240 s.

205

A. Características y requisitos constitutivos de las operaciones interiores

(LIGIC art.4 –redacc RDL 21/1993– y 5 –redacc L 2/2010)

Los requisitos exigidos para que se produzca una **entrega de bienes** o una **prestación de servicios** y las características a tener en cuenta en este punto son:

- 1) Empresarios y profesionales, que actúan en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional (nº 215).
- 2) Momento en el que se adquiere la condición de empresario o profesional (nº 242).
- 3) La actividad empresarial o profesional tiene que ser habitual (nº 250).
- 4) Las operaciones han de realizarse con onerosidad (nº 260).

210

PRECISIONES En relación con la configuración del perfil de los empresarios y profesionales, conviene hacer una mención a la **franquicia sobre el consumo en Canarias**, ya que hay que tener en cuenta la importante exención sobre el volumen de operaciones en relación con las entregas de bienes y prestaciones de servicios relativa a personas físicas (ver nº 1270 s.), pues libera a estas personas, siempre que el volumen de sus operaciones no supere una determinada cantidad, que se actualiza cada año, de la carga que supone el cumplimiento de las múltiples obligaciones que recaen sobre los empresarios y profesionales.

215

Concepto de empresario o profesional Para las operaciones interiores, actuar con la condición de empresario y profesional se convierte en la piedra angular del impuesto, pues no sólo supone la realización de una operación sujeta, sino que, a la vez, permite al citado empresario y profesional, **sujeto pasivo**, el derecho a deducir los IGIC soportados, cumpliéndose así el objetivo de neutralidad del impuesto.

En consecuencia, conocer las claves para saber cuándo estamos ante un empresario o ante un profesional en el IGIC es fundamental para el funcionamiento correcto del mismo.

La normativa del IGIC utiliza los términos de empresario y profesional junto con los de actividad empresarial o profesional puesto que el impuesto exige, claramente, que la operación interior la realice un empresario o un profesional en calidad de tal, esto es, desde su actividad. Lo cual supone que estemos ante un empresario o ante un profesional cuando en cualquiera de los dos casos se desarrolle una actividad de esta naturaleza.

Son **actividades empresariales o profesionales** las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración las extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de actividades profesionales liberales y artísticas (LIGIC art.5.1 redacc L 14/2000).

Surgen así una serie de **características** que conforman la fisonomía de estos sujetos y de su actividad:

1) El carácter de **independencia** con la que actúa el empresario o el profesional. Efectivamente, el empresario o el profesional han de actuar en nombre propio y por tanto asumiendo la **responsabilidad** del resultado de su actividad, sin sujeción, en relación al desarrollo de la misma y condiciones retributivas a las directrices de otra persona, pues de no existir esta independencia estaremos ante una relación laboral (quedando asimiladas a esta las relaciones que se producen en las cooperativas de trabajo asociado, entre los socios y la cooperativa) o administrativa, calificadas ambas relaciones como no sujetas al IGIC (nº 540).

2) El despliegue de una auténtica actividad económica: la **ordenación de los factores de producción**, antes señalados. Actividad económica que no es de exclusivo desarrollo de las personas físicas y de las sociedades, sino también de los entes públicos cuando actúen al margen de las finalidades públicas que tienen asignadas y, por tanto, cuando intervengan en la producción o distribución de bienes y servicios.

220

PRECISIONES

1) Los **clubes deportivos** y las **asociaciones recreativas** son empresarios y profesionales, a los efectos del impuesto, pues sus actividades suponen la ordenación por cuenta propia de los factores de producción y de los recursos humanos, con la finalidad de producir servicios para sus asociados (DGT Canarias 12-4-94).

2) La actividad exclusiva de administración y gestión de los intereses comunes de los vecinos, en relación a la función residencial, de las **comunidades de propietarios**, no constituye una actividad económica a los efectos del IGIC. Por el contrario, si al mismo tiempo esta comunidad desarrolla actividades como las de arrendamiento de partes comunes, para publicidad, instalación de antenas de telefonía móvil, por ejemplo, o la misma finalidad de la comunidad no es la residencial sino otras finalidades como las de explotación turística, comercial o de ocio, entre otras, entonces tales comunidades tendrán la consideración de empresarios y profesionales a los efectos del IGIC (DGT Canarias 5-10-06).

3) La **Comunidad Autónoma** canaria es considerada empresario o profesional en la medida en la que ordena, por cuenta propia, los factores de producción, materiales y humanos, interviniendo en la distribución de bienes y servicios (DGT Canarias 25-11-93).

4) Resulta de gran interés la importante sentencia del TJUE, teniendo en cuenta que la jurisprudencia del citado tribunal no afecta a la aplicación del IGIC, pero sí, a nuestro juicio, a su interpretación cuando se refiera a idénticas normas en ambos impuestos: IGIC/IVA. Pues bien, el TJUE entiende que la mera tenencia de obligaciones y acciones es una forma de inversión que no supone más que la mera **gestión de un patrimonio**, por tanto, los intereses que se cobran no se pueden calificar de contraprestación de una actividad económica, dado que derivan de la mera propiedad de dichas obligaciones. Por lo que, la mera adquisición en propiedad y la mera tenencia de obligaciones, que no contribuyan a otra actividad empresarial, así como la percepción del rendimiento de las mismas, no son actividades económicas (TJUE 6-2-97, asunto Harnas & Helm C-80/95).

Todo lo contrario ocurre cuando estamos ante entidades cuyo objeto de explotación son, precisamente, **valores mobiliarios**, como es el caso de las SICAV (Sociedades de Inversión de Capital Variable), que reciben fondos del público al suscribir sus participaciones, fondos que la sociedad invierte en valores mobiliarios y que gestionan a cambio de una remuneración. En este supuesto sí estamos ante una auténtica actividad económica, que va mucho más allá de la mera adquisición y venta de valores y, por tanto, ante una actividad empresarial y profesional (TJUE 21-10-04, asunto BBL C-8/03).

230

Pueden ser empresarios y profesionales las **personas físicas** (empresario o profesional individual, tradicional), **entidades** como las distintas administraciones públicas (del Estado, autonomías y

entidades locales), así como las correspondientes a otros entes menores entre otros (y todo sin perjuicio de las no sujeciones y exenciones aplicables a los entes públicos señaladas en el n° 625 s. y n° 1295 s.); también hay que incluir a las entidades eclesiásticas, los entes sin personalidad: herencias yacentes, comunidades de bienes, etc., fundaciones, asociaciones, además de las sociedades mercantiles (ver n° 234). En todos los casos, siempre que estas personas y estos entes, incluidas las sociedades en último lugar señaladas, tengan la condición de empresarios y profesionales a efectos del impuesto.

Junto a estos empresarios y profesionales, la LIGIC incluye por expresa mención a:

1) Los que exploten un bien con la intención de obtener **ingresos continuados** en el tiempo (ver n° 234). Introduciendo dos supuestos que no son más que ejemplos: los arrendadores de bienes y quienes constituyan amplíen o transmitan derechos reales de goce o disfrute sobre bienes inmuebles (LIGIC art.5.4.a redacc L 16/1994).

2) Los urbanizadores de terrenos y los promotores, constructores y rehabilitadores de edificaciones, para su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque se realice ocasionalmente (LIGIC art.5.4.b redacc L 16/1994).

Nos encontramos con un supuesto en el que quiebra el requisito de la habitualidad de la actividad, pues se van a considerar como empresarios o profesionales a los sujetos mencionados, aunque realicen estas operaciones de **forma ocasional**. Basta con que las realicen una sola vez, para que, a los efectos del impuesto, se les considere como empresarios o profesionales. Pero se establece un requisito más para que se adquiriera la cualidad mencionada que justifica esta quiebra de la habitualidad: que el fin de estas operaciones sea su **cesión por precio**. Desde esta nueva perspectiva que nos ofrece la finalidad de estas operaciones urbanísticas, la quiebra del requisito de la habitualidad se entiende por la aplicación de un principio fundamental en el IGIC: el de neutralidad para los sujetos pasivos del IGIC a que estos impuestos sobre el consumo están sometidos. Así, al considerarse los sujetos que realicen estas operaciones como empresarios y profesionales, sujetos pasivos del impuesto, se les permite al mismo tiempo, y cuando se produzca la venta, adjudicación o cesión, por precio, la recuperación de los impuestos soportados en las operaciones de urbanización, promoción, construcción y rehabilitación de edificaciones (el concepto de edificaciones, a los efectos del impuesto, se recoge en la LIGIC art.5.5 redacc L 16/1994; por su parte, el concepto de rehabilitación ha sido recientemente modificado por RDL 6/2010), mediante el mecanismo de la deducción de las cuotas soportadas, consiguiéndose así la neutralidad preconizada por el impuesto en sus operaciones plenamente sujetas, pues las sujetas y a la vez exentas no dan este derecho, salvo las excepciones del n° 2460 s.

3) Los servicios de los registradores de la propiedad en su función de liquidadores titulares de una oficina liquidadora de distrito hipotecario o de una oficina liquidadora comarcal (LIGIC art.5.6.c redacc L 2/2010).

4) Quienes realicen actividades empresariales o profesionales simultáneamente con otras fuera de esta condición, y las personas jurídicas que no actúen como empresarios y profesionales (LIGIC art.5.7 redacc L 2/2010).

Un ejemplo del primer tipo de sujetos lo tendríamos en los entes públicos que además de realizar las funciones públicas que les son propias (no sujetas por naturaleza), realizan también entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al IGIC.

Pues bien, en estos casos, estos sujetos van a tener la consideración de empresarios y profesionales en relación con los **servicios que les sean prestados**. Lo que va a suponer, al tener esta cualidad de empresarios y profesionales, que se les aplique la regla de localización de las prestaciones de servicios que los sitúa en la sede del destinatario y por tanto en Canarias (LIGIC art.17.uno.1), produciéndose, si estos servicios se prestan por un no establecido, el conocido mecanismo de la inversión del sujeto pasivo (n° 1416), pasando a tener la condición de sustituto del contribuyente los entes públicos o las personas jurídicas antes mencionadas.

PRECISIONES **1)** En relación con las **sociedades mercantiles** se establece una presunción mediante la cual se estima que en este tipo de entidades estamos ante empresarios y profesionales, como norma general, pues a estas sociedades se las caracteriza por su ánimo de lucro, lo que las hace acreedoras de la condición de empresarios (LIGIC art.5.2.2° redacc L 4/2008).

Pero se trata de una **presunción iuris tantum** y admite prueba en contrario. Tal sería el caso de una sociedad mercantil, participada íntegramente por un ayuntamiento, dedicada a la realización de funciones públicas (TS 12-6-04, Rec 8139/99).

2) La finalidad de obtener **ingresos continuados** en el tiempo califica la actividad de explotación del bien, que puede ser corporal (un inmueble, p.e) o incorporeal (un derecho), de actividad económica. Y al margen de cómo se abonen esos rendimientos, lo que debe quedar clara es la exigencia de ingresos, como contraprestación. Lo que por otro lado, de no existir estos ingresos, o de realizarse aisladamente una operación, excluiría a estos sujetos de su condición de empresarios y profesionales, por ser gratuita u ocasional la operación. Resulta muy interesante observar que, en este último caso, la ocasionalidad de la operación en cuanto se refiere a un arren-

damiento, donde la duración efectiva del mismo puede constituir un criterio para poder determinar si se da esta circunstancia: operación ocasional, o no (TJUE 14-2-85, asunto Rompelman C-268/83; 26-9-96, asunto Renate Enkler C-230/94). Téngase en cuenta que la jurisprudencia del citado tribunal no afecta a la aplicación del IGIC, pero sí, a nuestro juicio, a su interpretación cuando se refiera a idénticas normas en ambos impuestos.

3) La finalidad de obtención de ingresos de forma continuada no supone convertir en empresarios o profesionales a quienes realicen **aisladamente** una entrega de bienes, dado que las operaciones realizadas tienen que tener como objetivo dicha finalidad, como ocurre con los **arrendadores** de bienes y con quienes constituyan, amplíen o transmitan **derechos reales** de goce y disfrute sobre bienes inmuebles. Lo contrario supondría someter al gravamen del IGIC a todas las transmisiones de bienes sin importar quién es el transmitente, lo que equivaldría a dejar vacío de contenido el ámbito objetivo de aplicación del ITP y AJD (DGT Canarias 6-7-95).

4) Los **arrendamientos de locales de negocio** constituyen en todo caso una actividad empresarial sujeta al IGIC (DGT Canarias 9-3-00; 19-11-98).

5) Una cooperativa de viviendas que tiene por objeto la **promoción de edificaciones** para su adjudicación posterior a sus socios en función de las aportaciones realizadas por estos, tiene la consideración de empresario y profesional a los efectos del impuesto (DGT Canarias 6-6-03).

6) Una comunidad de bienes constituida por personas físicas y jurídicas para la **urbanización y promoción de unos terrenos**, con la intención de su venta, cesión o adjudicación por cualquier título, aunque se realice ocasionalmente, tiene la cualidad de empresario a efectos del IGIC (DGT Canarias 30-6-04).

7) Las funciones desempeñadas por los **registradores-liquidadores** deben calificarse de prestaciones de servicios a título oneroso y constitutivas del ejercicio de una actividad económica (TJUE 12-11-09, asunto C-154/08). Téngase en cuenta que la jurisprudencia del citado tribunal no afecta a la aplicación del IGIC, pero sí, a nuestro juicio, a su interpretación cuando se refiera a idénticas normas en ambos impuestos.

238

EJEMPLOS **1)** El arrendamiento de la azotea por parte de una comunidad de propietarios para la instalación de antenas de telefonía móvil.

⇒ En este supuesto, muy típico, estamos ante la cesión del derecho de uso de un bien con la intención, por parte de la entidad cedente, de obtener ingresos continuados en el tiempo, lo que la convierte en empresario a los efectos del IGIC.

2) La cesión de una patente por parte de su titular a una empresa, sobre la fabricación de una maquinaria.

⇒ Al igual que en el supuesto anterior, estamos ante la cesión de un derecho (bien incorporal) con la intención de obtener ingresos continuados en el tiempo. Por lo tanto, el cedente adquiere la condición de empresario a los efectos del impuesto.

242

Momento en el que se adquiere la condición de empresario o profesional

(IGIC art.5.1 tercer párrafo redacc L 14/2000; RIGIC art.4.2 y 3 redacc RD 1160/2001) Las actividades empresariales o profesionales se consideran iniciadas desde el momento en que se realice la adquisición de bienes o servicios con la **intención**, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades, aunque estas no se hayan iniciado de manera efectiva. Quienes realicen tales adquisiciones tienen desde dicho momento la condición de empresarios o profesionales a efectos del IGIC, no obstante, deben disponer de los medios de prueba que acrediten los elementos objetivos que confirmen que en el momento en que efectuaron dichas adquisiciones o importaciones tenían esa intención, pudiendo serles exigida su aportación por la Administración tributaria.

Los **medios de prueba** de esa intencionalidad pueden ser cualesquiera de los admitidos en Derecho.

A tal fin, pueden tenerse en cuenta, entre otras, las siguientes circunstancias:

1) La **naturaleza de los bienes y servicios** adquiridos o importados ha de estar en consonancia con la índole de la actividad que se tiene intención de desarrollar.

2) El período transcurrido entre la adquisición o importación de dichos bienes y servicios y la **utilización efectiva** de los mismos para la realización de las entregas de bienes y prestación de servicios que constituyan el objeto de la actividad empresarial o profesional.

3) El cumplimiento de las **obligaciones formales**, registrales y contables exigidas con carácter general a quienes tengan la condición de empresarios y profesionales, teniéndose en cuenta, en particular, la presentación de la declaración censal de comienzo de actividad por el hecho de adquirir o importar bienes y servicios con la intención de destinarlos a la realización de una actividad económica; el cumplimiento de las obligaciones contables, en particular el Libro Registro de facturas recibidas y, en su caso, el de bienes de inversión; disponer o haber solicitado las autorizaciones correspondientes, permisos, licencias administrativas necesarias para el desarrollo de la actividad; la presentación de las declaraciones tributarias correspondientes a otros impuestos, relativas a la actividad.

244

PRECISIONES **1)** Esta condición de empresarios y profesionales adquirida **antes del inicio de la actividad** ha sido propiciada por la jurisprudencia del TJUE al declarar que quien tiene la intención, confirmada por elementos objetivos de iniciar con carácter independiente una actividad económica y realiza los primeros gastos de inversión al efecto debe ser considerado sujeto pasivo. Al actuar como tal, tiene derecho a deducir de inmedia-

to el IVA devengado o ingresado por los **gastos de inversión** efectuados para las necesidades de las operaciones que pretende realizar y que conllevan derecho a deducción, sin necesidad de esperar al inicio de la explotación efectiva de su empresa (TJUE 21-3-00, asuntos acumulados Gabalfrisa y otros C-110/98 a C-147/98). Téngase en cuenta que la jurisprudencia del citado tribunal no afecta a la aplicación del IGIC, pero sí, a nuestro juicio, a su interpretación cuando se refiera a idénticas normas en ambos impuestos.

La finalidad de adquirir esta cualidad de empresario y profesional antes del inicio de las entregas de bienes y prestaciones de servicios, objeto de la actividad, por no estar esta iniciada, es facilitar la **deducción de los impuestos soportados** que de otra forma no podrían ser compensados en la aplicación de la deducción por no disponer de operaciones realizadas con repercusión del impuesto.

2) A salvo situaciones fraudulentas, los empresarios y profesionales que finalmente **no puedan comenzar su actividad**, no perderán el derecho a la deducción de las cuotas inicialmente soportadas y deducidas. Una vez que la Administración tributaria ha concedido la condición de sujeto pasivo a una sociedad, lo cual supone que los gastos de inversión en la creación de la actividad (el caso que recoge la sentencia trataba de gastos en un estudio previo de rentabilidad de la empresa) pueden ser deducidos de inmediato, este derecho no se pierde en aras de la seguridad jurídica por el hecho de que, finalmente, y a la vista de los resultados del citado estudio, la sociedad no pase a la fase operativa y se liquide la misma (TJUE 29-2-96, asunto Inzo C-110/94) (valgan las consideraciones ya realizadas en relación con la jurisprudencia comunitaria y el IGIC).

Habitualidad (IGIC art.4.1 y 5.3) La actividad empresarial o profesional tiene que ser habitual. Este requisito de habitualidad se refiere a la propia **actividad** y no a las concretas operaciones, pues en este último caso resultan sometidas al impuesto tanto las operaciones habituales en el tráfico de la actividad empresarial o profesional como aquellas no habituales u ocasionales, de dicho tráfico.

El requisito, por tanto, se refiere a la propia actividad en su conjunto, que, por otro lado, es un requisito consustancial a la condición de empresario y profesional.

PRECISIONES Si una entidad mercantil **vende ocasionalmente un inmueble**, al margen de sus operaciones comerciales habituales, esta venta también está sometida al impuesto (DGT Canarias 30-3-93).

EJEMPLO El dictamen ocasional de un profesor universitario solicitado por una empresa, con remuneración, no podemos entender que se realice en el marco de una actividad empresarial o profesional pues carece del requisito de la habitualidad de la actividad. Igualmente ocurriría con los entrevistadores esporádicos, que realizan estos servicios para una empresa.

La problemática deriva, en la mayoría de las ocasiones, en la delimitación entre lo que hemos de entender por habitual y lo que debemos entender por ocasional, pues, en este último caso, no estaremos ante un auténtico empresario o profesional.

La habitualidad puede acreditarse por cualquiera de los medios de prueba admitidos en Derecho. No obstante, existe **presunción de habitualidad** en los siguientes supuestos (IGIC art.5.3):

1) Desde que la persona anuncie, por cualquier medio público: carteles, rótulos, anuncios en prensa, etc., un establecimiento que tenga por objeto una actividad mercantil (CCom art.3).

2) Cuando para la realización de las operaciones sujetas al impuesto se exija contribuir por el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) (ver nº 257).

Este último criterio tiene el sentido de ofrecer un medio clarificador de la condición de empresario y profesional al disponer entre las distintas clasificaciones que su normativa incluye, un listado amplísimo de actividades empresariales, profesionales, artísticas y deportivas.

Los supuestos anteriores son presunciones que admiten prueba en contrario, que pueden destruirse en el caso de demostrar que no se da una auténtica actividad económica. Un ejemplo de esto puede ser la actividad de los entes públicos, realizada por medio de sociedades que no son más que órganos técnico jurídicos de gestión, en cuanto que se ciña a funciones estrictamente administrativas.

Finalmente, son también operaciones que califican a quienes las realizan como empresarios y profesionales aunque tales operaciones no sean habituales, ya sabemos que este requisito no se refiere a las concretas operaciones sino a la actividad en su conjunto, las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera bienes o derechos que integren el **patrimonio empresarial o profesional** de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinen la sujeción al Impuesto (IGIC art.5.6.b redacc L 4/2008).

PRECISIONES En la actualidad la contribución por el **IAE** ha quedado restringida a unas pocas entidades, tras la amplísima **exención** establecida en este impuesto, por medio de la cual se libera del gravamen a la totalidad de las personas físicas y a la mayoría de las personas jurídicas y entidades sin personalidad (herencias yacentes, comunidades de bienes, entre otras) pues en este último caso este gravamen solo afecta a las entidades que obtengan un importe neto de la cifra de negocio de un millón de euros en adelante. Por lo que, en relación con el IAE como criterio de la existencia de una actividad económica habitual, nos parece más acertado el cri-

250

255

257