Gobierno de Canarias
Consejería de Hacienda
Viceconsejería de Hacienda y Planificación

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 1912 (13/11/18)

ESTA CONSULTA HA SIDO SUSTITUIDA POR LA CONSULTA Nº 1918 DE 04/12/2018

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 28.1 Ley 20/1991 Art. 29.4, 5 y 6 Ley 20/1991 Art. 31.8 Ley 38/2003

CUESTIÓN PLANTEADA

La asociación consultante realiza operaciones sujetas al IGIC pero exentas por aplicación de lo dispuesto en el artículo 50.Uno.12º de la Ley 4/2012, no estando obligada a presentar autoliquidaciones periódicas. De forma esporádica presta servicios sujetos y no exentos al IGIC presentando la autoliquidación ocasional correspondiente para el ingreso de la cuota devengada.

Expresa que gestiona fondos europeos LEADER, así como otros fondos públicos, destinados a la realización de proyectos de desarrollo rural, señalando que se trataría de operaciones no sujetas al IGIC porque no existe contraprestación de la asociación hacia el ente concedente de la subvención, todo ello con base en el concepto de subvención contenido en el artículo 2.1 de la Ley 38/2003.

Consulta si las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios, efectivamente abonados por la asociación y que utiliza en la realización de los proyectos de desarrollo rural, tienen la consideración de gastos subvencionables.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Tienen la condición de gastos subvencionables las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilizan en la ejecución de proyectos de desarrollo rural, financiados con fondos públicos, sin el objetivo de explotar económicamente los resultados que pueda conseguir la asociación consultante de dicha ejecución. Si de esta ejecución se desprenden entregas de bienes o prestaciones de servicios que dan derecho a la deducción, las cuotas del IGIC soportadas no tendrían la consideración de gastos subvencionables, salvo que en el sector diferenciado de actividad en que se desarrollan tales operaciones se aplicase la regla de la prorrata, en cuyo caso la cuantía del gasto subvencionable sería el resultado de aplicar el porcentaje de prorrata no deducible sobre el importe de las cuotas soportadas del IGIC en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen en ejecución de los proyectos de desarrollo rural.

No dan derecho a la deducción las operaciones que realiza la asociación consultante exentas por aplicación de lo dispuesto en el artículo 50.Uno.12º de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales. Si darán derecho a deducir las operaciones sujetas y no exentas que realiza la asociación consultante y cuyas cuotas devengadas declara a través del modelo 412 de declaración ocasional.

Servicio de Política Tributaria
Avda. José Manuel Guimerá, nº 10
Edf. Servicios Múltiples II Planta 5ª
38003 Santa Cruz de Tenerife
Tfno: (922) 47 51 00 / FAX (922) 92 23 81

Visto el escrito presentado por , en el que formula consulta relativa al Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), este centro directivo en uso de la atribución conferida en la Disposición Adicional Décima.Tres de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (en lo sucesivo, Ley 20/1991), en relación con el artículo 21.3. C).l) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Hacienda, aprobado por el artículo único del Decreto 86/2016, de 11 de julio, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La asociación consultante realiza operaciones sujetas al IGIC pero exentas por aplicación de lo dispuesto en el artículo 50.Uno.12º de la Ley 4/2012, no estando obligada a presentar autoliquidaciones periódicas. De forma esporádica presta servicios sujetos y no exentos al IGIC presentando la autoliquidación ocasional correspondiente para el ingreso de la cuota devengada.

Expresa que gestiona fondos europeos LEADER, así como otros fondos públicos, destinados a la realización de proyectos de desarrollo rural, señalando que se trataría de operaciones no sujetas al IGIC porque no existe contraprestación de la asociación hacia el ente concedente de la subvención, todo ello con base en el concepto de subvención contenido en el artículo 2.1 de la Ley 38/2003.

Consulta si las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios, efectivamente abonados por la asociación y que utiliza en la realización de los proyectos de desarrollo rural, tienen la consideración de gastos subvencionables.

SEGUNDO.- Parte la asociación consultante de que, dado que los proyectos de desarrollo rural son financiados con fondos públicos, nos encontraríamos antes operaciones no sujetas al IGIC porque no existe contraprestación de la asociación hacia el ente concedente de la subvención, todo ello con base en el concepto de subvención contenido en el artículo 2.1 de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones (en adelante, LGS), que dispone:

> "*1. Se entiende por subvención, a los efectos de esta ley, toda disposición dineraria realizada por cualesquiera de los sujetos contemplados en el artículo 3 de esta ley, a favor de personas públicas o privadas, y que cumpla los siguientes requisitos:*
>
> *a) Que la entrega se realice sin contraprestación directa de los beneficiarios.*
>
> *b) Que la entrega esté sujeta al cumplimiento de un determinado objetivo, la ejecución de un proyecto, la realización de una actividad, la adopción de un comportamiento singular, ya realizados o por desarrollar, o la concurrencia de una situación, debiendo el beneficiario cumplir las obligaciones materiales y formales que se hubieran establecido.*
>
> *c) Que el proyecto, la acción, conducta o situación financiada tenga por objeto el fomento de una actividad de utilidad pública o interés social o de promoción de una finalidad pública*."

Expone la asociación consultante que, puesto que los bienes o servicios adquiridos o importados se utilizan en operaciones no sujetas, las cuotas del IGIC soportadas no pueden ser objeto de recuperación a través de la técnica de la deducción, de lo que deriva que tales cuotas soportadas disponen de la naturaleza de gasto subvencionable, al amparo de lo establecido en el artículo 31.8 de la LGS, regulador de los gastos subvencionables, en cuya virtud:

> "*Los tributos son gasto subvencionable cuando el beneficiario de la subvención los abona efectivamente. En ningún caso se consideran gastos subvencionables los impuestos indirectos cuando sean susceptibles de recuperación o compensación ni los impuestos personales sobre la renta*."

Partiendo de que la asociación consultante tiene la consideración de empresario o profesional a efectos del IGIC, las cuotas del Impuesto soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios son subvencionables si no pueden ser objeto de recuperación o compensación.

La forma de recuperar las cuotas del IGIC soportadas en las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios, por parte de los empresarios o profesionales, se articula a través del ejercicio del derecho a la deducción o, si no puede ejercerse la deducción de forma directa por no disponer de suficiente cuantía de cuotas devengadas, a través de la compensación o devolución.

La regulación de la deducción, compensación y devolución de las cuotas del IGIC soportadas se encuentra recogida en el Título II del Libro Primero de la Ley 20/1991, y está sujeta a un conjunto de requisitos entre los que destaca, a efectos de esta consulta, el siguiente: las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios podrán ser objeto de deducción si los bienes o servicios adquiridos o importados se utilizan en operaciones que dan derecho a la deducción, conforme a lo dispuesto en los artículo 28.1 y 29.4 de la Ley 20/1991 que, respectivamente, disponen:

> - *"1. Los sujetos pasivos podrán deducir de las cuotas del Impuesto General Indirecto Canario devengadas como consecuencia de entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen en las Islas Canarias las que, devengadas en dicho territorio, hayan soportado en las adquisiciones o importaciones de bienes o en los servicios que les hayan sido prestados, en la medida en que dichos bienes o servicios se utilicen en la realización de las operaciones sujetas y no exentas al Impuesto o en las demás operaciones determinadas en el número 4 del artículo siguiente de esta Ley."*
>
> - *"4. Las cuotas soportadas y la carga impositiva implícita reseñada en el número anterior serán deducibles en la medida en que los bienes o servicios cuya adquisición o importación determinen el derecho a la deducción, se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las siguientes operaciones:*
>
> *1º.- Las efectuadas en las Islas Canarias que se indican a continuación:*
>
> *a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas en el Impuesto General Indirecto Canario.*

b) Las prestaciones de servicios cuyo valor esté incluido en la base imponible de las importaciones de bienes a tenor de lo establecido en esta Ley.

c) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios que gocen de exención en virtud de lo dispuesto en los artículos 11º y 12º de esta Ley, así como las demás exportaciones definitivas de bienes y envíos de bienes con carácter definitivo a la Península, Islas Baleares, Ceuta o Melilla que no se destinen a la realización de las operaciones a que se refiere el apartado 2º de este número 4.

d) Las relativas a los regímenes suspensivos, a las Zonas Francas, Depósitos Francos y Depósitos que estén exentas del Impuesto de acuerdo con lo dispuesto en los números 1 y 2 del artículo 13º de esta Ley y los servicios exentos de conformidad con lo establecido en el número 1, apartados c) y d), y el número 2 del artículo 15º de esta Ley.

e) Las de seguro, reaseguro, capitalización y servicios relativos a las mismas, así como las bancarias o financieras, que hubiesen resultado exentas, si se hubiesen realizado en el ámbito territorial de aplicación de este Impuesto, en virtud de lo dispuesto en el número 1, apartados 16.º y 18.º del artículo 10º de la presente ley, siempre que el destinatario de tales prestaciones no esté establecido en la Comunidad Económica Europea o que las citadas operaciones estén directamente relacionadas con las exportaciones de bienes a países no pertenecientes a dicha Comunidad y se efectúen a partir del momento en que los bienes se expidan con destino a Terceros Países.

f) Los servicios prestados por agencias de viajes exentos del Impuesto en virtud de lo establecido en el número 3 del artículo 54º de la presente Ley.

g) Las entregas gratuitas de muestras y objetos publicitarios de escaso valor y las prestaciones de servicios de demostración a título gratuito, realizadas unas y otras para la promoción de actividades empresariales o profesionales.

h) Los servicios de telecomunicaciones y las entregas de bienes de inversión exentas por aplicación de lo dispuesto en los artículos 24 y 25, respectivamente, de la Ley 19/1994, de 6 de julio.

2º.- Las realizadas en la Península, Islas Baleares, Ceuta, Melilla, cualquier otro Estado miembro de la CEE o bien en Terceros Países que originarían el derecho a deducción si se hubieran efectuado en las Islas Canarias."

Para la adecuada resolución de la presente consulta entiende este centro directivo que se debe partir de la siguiente premisa: no es correcta la consideración de la asociación consultante de que nos encontramos ante operaciones no sujetas al IGIC por razón de que los proyectos de desarrollo rural están financiados por subvenciones.

El artículo 4.1 de la Ley 20/1991 dispone:

"1. Están sujetas al Impuesto por el concepto de entregas de bienes y prestaciones de servicios las efectuadas por empresarios y profesionales a título oneroso, con

carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional."

Por otra parte, el artículo 9.8º de la Ley 20/1991 dispone:

"No están sujetas al Impuesto:

(...)

8º Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas sin contraprestación, salvo en los supuestos de vinculación a que se refiere el artículo 23, número 3, de la presente Ley."

Se desprende de estos preceptos que la sujeción al IGIC no deriva del régimen de financiación de la actividad que desarrolla un empresario o profesional como tal, sino del hecho de que las entregas de bienes o prestaciones de servicios que deriven de tal actividad (lo que la regulación del hecho imponible determina como "*entregas de bienes o servicios (...) en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional"*), se realicen, de forma habitual u ocasional, con carácter oneroso. Excepcionalmente se admite la sujeción al IGIC de una entrega de bien o de una prestación de servicio aunque se realice con carácter gratuito, siempre y cuando exista vinculación entre las partes.

Por tanto, la determinación de si las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios con destino a la ejecución de proyectos de desarrollo rural tienen la consideración o no de gastos subvencionables, depende de si derivan o no del desarrollo de tal actividad operaciones (entregas de bienes o prestaciones de servicios) que no den o sí den derecho a la deducción de tales cuotas.

Si la asociación consultante ejecuta proyectos de desarrollo rural sin el objetivo de explotar económicamente los resultados que pueda conseguir de los mismos, sino con la finalidad de ofrecer tales resultados al conjunto de la sociedad sin ánimo de obtener contraprestación alguna por los mismos, sí que tendrían las cuotas del IGIC soportadas la consideración de gasto subvencionable, dado que en ningún caso serían deducibles.

En efecto, uno de los requisitos para el ejercicio del derecho a la deducción es que los bienes o servicios adquiridos o importados deben estar directamente relacionados con el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, considerándose como tales los afectados exclusivamente a la realización de actividades empresariales o profesionales, no considerándose que los bienes o servicios están afectados exclusivamente cuando se utilicen de forma alternativa o simultánea en actividades empresariales o profesionales y en actividades no empresariales o profesionales. Todo ello conforme a lo establecido en los números 5 y 6 de la Ley 20/1991 que disponen:

"5. Los sujetos pasivos solo podrán deducir el Impuesto satisfecho como consecuencia de las importaciones o el soportado en las adquisiciones de bienes o servicios que estén directamente relacionados con el ejercicio de su actividad

empresarial o profesional. Esta condición deberá cumplirla también la carga impositiva implícita a que se refiere el número 3 anterior.

6. Se considerarán directamente relacionados con el ejercicio de la actividad empresarial o profesional los bienes o servicios afectados exclusivamente a la realización de dicha actividad.

No se considerarán exclusivamente afectados a una actividad empresarial o profesional:

1º.- Los bienes que se destinen a dicha actividad y a otras de naturaleza no empresarial ni profesional por periodos de tiempo alternativos.

2º.- Los bienes o servicios que se utilicen simultáneamente para actividades empresariales o profesionales y para necesidades privadas. (...)"

Si la asociación consultante ejecuta proyectos de desarrollo rural con el objetivo de explotar económicamente los resultados que pueda conseguir de los mismos a través de operaciones de entregas de bienes o prestaciones de servicios descritas en el artículo 29.4 de la Ley 20/1991, las cuotas del IGIC soportadas no tendrían la consideración de gasto subvencionable puesto que pueden ser objeto de deducción, haya sido o no ejercido tal derecho. No obstante, se estaría al porcentaje de deducción en el sector diferenciado en el que se integraría la actividad desarrollada. Si en dicho sector diferenciado de la actividad (en los términos establecidos en el artículo 34 de la Ley 20/1991) se aplica la regla de la prorrata (artículos 35 a 39 de la Ley 20/1991), la cuantía del gasto subvencionable sería el resultado de aplicar el porcentaje de prorrata no deducible sobre el importe de las cuotas soportadas del IGIC en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen en ejecución de los proyectos de desarrollo rural.

No obstante, cabe la posibilidad de que se utilicen los bienes o servicios adquiridos o importados en operaciones que dan derecho a la deducción y en operaciones que no dan derecho a la deducción. En este caso, al igual que se ha expresado en el párrafo anterior, se estaría al porcentaje de deducción en el sector diferenciado en la que se integraría la actividad desarrollada, siendo la cuantía de gasto subvencionable el resultado de aplicar el porcentaje de prorrata no deducible sobre el importe de las cuotas soportadas del IGIC.

TERCERO.- Conforme con todo lo expuesto, es criterio de este centro directivo que tienen la condición de gastos subvencionables las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilizan en la ejecución de proyectos de desarrollo rural financiados con fondos públicos, sin el objetivo de explotar económicamente los resultados que pueda conseguir la asociación consultante de dicha ejecución. Si de esta ejecución se desprenden entregas de bienes o prestaciones de servicios que dan derecho a la deducción, las cuotas del IGIC soportadas no tendrían la consideración de gastos subvencionables, salvo que en el sector diferenciado de actividad en que se desarrollan tales operaciones se aplicase la regla de la prorrata, en cuyo caso la cuantía del gasto subvencionable sería el resultado de aplicar el porcentaje de prorrata no deducible sobre el importe de las cuotas soportadas del IGIC en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen en ejecución de los proyectos de desarrollo rural.

No dan derecho a la deducción las operaciones que realiza la asociación consultante exentas por aplicación de lo dispuesto en el artículo 50.Uno.12º de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales. Si darán derecho a deducir las operaciones sujetas y no exentas que realiza la asociación consultante y cuyas cuotas devengadas declara a través del modelo 412 de declaración ocasional.

La presente consulta se emite conforme a la legislación vigente a la fecha de firma de la misma y a los efectos que establece la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Santa Cruz de Tenerife, 13 de noviembre de 2018

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA Y PLANIFICACIÓN

Javier Armas González