CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 2091 (07/12/21)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 9.8º , 23.3 y 35 Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

La persona física consultante es sujeto pasivo del IGIC, desarrollando la actividad profesional de arquitecto. Pretende prestar servicios propios de su profesión de forma gratuita para los afectados por la erupción volcánica en La Palma. En concreto, este trabajo estaría referido a la documentación técnica necesaria para la obtención de la correspondiente licencia de obra mayor para viviendas unifamiliares (los proyectos de arquitectura y las direcciones de obra). Señala que con el fin de no verse perjudicado fiscalmente por estas operaciones, realiza las siguientes consultas:

-¿Qué consecuencias fiscales se derivan de esta donación de trabajo?

-¿Existirían incentivos fiscales para esta donación? ¿En qué límite y porcentaje?

-Para ser viable ¿Tendría que ser facturado a los Ayuntamientos o a los afectados? ¿Tendría que constar en la factura que el valor del trabajo es cero euros?

-¿Cuál sería el tratamiento en IGIC? ¿Están sujetos por prestación de servicios pero el valor de la factura sería 0? ¿Hay que añadir alguna mención en la factura?

-¿Hay que liquidar algún otro tipo de impuesto?

CONTESTACIÓN VINCULANTE

- La prestación de servicios del arquitecto, a título gratuito, para los afectados por la erupción volcánica en La Palma, a través de lo que el consultante denomina, "donación de trabajo", sin que exista vinculación entre las partes, es una operación no sujeta al IGIC; y su realización origina la aplicación de la regla de la prorrata.

En el supuesto de que exista vinculación entre las partes, aunque sea gratuita la prestación de servicios, está sujeta al IGIC, debiéndose determinar la base imponible conforme a lo dispuesto el artículo 23.3 de la Ley 20/1991, sin que resulte de aplicación la regla de la prorrata.

- No existe ningún incentivo fiscal por la "donación de trabajo" que plantea el consultante, en el ámbito de los tributos sobre los que la Comunidad Autónoma de Canarias tiene competencias para emitir consulta con carácter vinculante.

- Por realizar la "donación de trabajo", no hay que liquidar ningún otro tipo de impuesto respecto de los que tenemos competencias para su gestión y para emitir consulta con carácter vinculante.

- Por realizar la "donación de trabajo", tiene la obligación de expedir factura, aunque la operación esté no sujeta al IGIC, sin que sea necesario dejar constancia de ello en la factura, aunque sería deseable que constara que se trata de una operación gratuita.

Servicio de Política Tributaria
Avda. José Manuel Guimerá, nº 10 - Edf. Servicios Múltiples II Planta 5ª | CP 38003 Santa Cruz de Tenerife | Tfno: 922 475 100

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 persona física consultante es sujeto pasivo del IGIC, desarrollando la actividad profesional de arquitecto. Pretende prestar servicios propios de su profesión de forma gratuita para los afectados por la erupción volcánica en La Palma. En concreto, este trabajo estaría referido a la documentación técnica necesaria para la obtención de la correspondiente licencia de obra mayor para viviendas unifamiliares (los proyectos de arquitectura y las direcciones de obra). Señala que con el fin de no verse perjudicado fiscalmente por estas operaciones, realiza las siguientes consultas:

-¿Qué consecuencias fiscales se derivan de esta donación de trabajo?

-¿Existirían incentivos fiscales para esta donación? ¿En qué límite y porcentaje?

-Para ser viable ¿Tendría que ser facturado a los Ayuntamientos o a los afectados? ¿Tendría que constar en la factura que el valor del trabajo es cero euros?

-¿Cuál sería el tratamiento en IGIC? ¿Están sujetos por prestación de servicios pero el valor de la factura sería 0? ¿Hay que añadir alguna mención en la factura?

-¿Hay que liquidar algún otro tipo de impuesto?

SEGUNDO.- Teniendo en cuenta el ámbito de la consulta, este centro directivo únicamente es competente para contestar las consecuencias fiscales de las prestaciones de servicios gratuitos en relación al IGIC.

Para delimitar la consulta efectuada, se presume que la persona física consultante no está acogida al régimen especial del pequeño empresario o profesional del IGIC, desprendiéndose del contenido de la consulta que los destinatarios de sus servicios gratuitos son particulares afectados por la erupción del volcán de La Palma.

El hecho imponible del IGIC lo constituyen, por un lado, las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso por empresarios o profesionales, y, por otro lado, las importaciones de bienes. Centrándonos en las primeras operaciones, las conocidas como “operaciones interiores”, el artículo 4.1 de la Ley 20/1991 dispone lo siguiente:

> *“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.”*

De este precepto, y en relación a la consulta efectuada, podemos señalar dos aspectos:

- No pierde el carácter oneroso de una operación, la exigencia de un precio inferior al coste de producción o comercialización del bien o servicio entregado o prestado.

- Las entregas de bienes o prestaciones de servicios gratuitas y localizadas en el ámbito territorial de aplicación del IGIC, realizadas por un empresario o profesional, están no sujetas al IGIC.

El que las operaciones gratuitas realizadas por un empresario o profesional en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, estén no sujetas al IGIC no solo se desprende del contenido del citado artículo 4.1 de la Ley 20/1991, sino que se reitera en el artículo 9 de la Ley 20/1991, regulador de los supuestos de no sujeción, que en su apartado 8º dispone:

"No están sujetas al Impuesto.

(...)

8‘ 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".

El citado artículo 23.3 de la Ley 20/1991 regula las reglas especiales para determinar la base imponible cuando exista vinculación entre el empresario o profesional sujeto pasivo del IGIC y el destinatario de la operación interior; de este modo en las letras b) y c) dispone:

"3. Cuando exista vinculación entre las partes que intervengan en una operación sujeta al Impuesto y no exenta, o no sujeta prevista en el artículo 9.8.º de esta Ley, su base imponible será su valor normal de mercado.

La vinculación podrá probarse por cualquiera de los medios admitidos en derecho. Se considerará que existe vinculación en los siguientes supuestos:

(...)

b) En las operaciones realizadas entre los sujetos pasivos y las personas ligadas a ellos por relaciones de carácter laboral o administrativo.

c) En las operaciones realizadas entre el sujeto pasivo y su cónyuge o sus parientes consanguíneos hasta el tercer grado inclusive.

(...)

Esta regla de valoración únicamente será aplicable cuando se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que el destinatario de la operación no tenga derecho a deducir totalmente el impuesto correspondiente a la misma y la contraprestación pactada sea inferior a la que correspondería en condiciones de libre competencia.

b) Cuando el empresario o profesional que realice la entrega de bienes o prestación de servicios determine sus deducciones aplicando la regla de prorrata y, tratándose de una operación que no genere el derecho a la deducción, la contraprestación pactada sea inferior al valor normal de mercado.

c) Cuando el empresario o profesional que realice la entrega de bienes o prestación de servicios determine sus deducciones aplicando la regla de prorrata y, tratándose de una operación que genere el derecho a la deducción, la contraprestación pactada sea superior al valor normal de mercado.

A los efectos de esta Ley, se entenderá por valor normal de mercado aquél que, para adquirir los bienes o servicios en cuestión en ese mismo momento, un destinatario, en la misma fase de comercialización en la que se efectúe la entrega de bienes o prestación de servicios, debería pagar en el territorio de aplicación del Impuesto en condiciones de libre competencia a un proveedor independiente.

Cuando no exista entrega de bienes o prestación de servicios comparable, se entenderá por valor de mercado:

a) Con respecto a las entregas de bienes, un importe igual o superior al precio de adquisición de dichos bienes o bienes similares o, a falta de precio de compra, a su precio de coste, determinado en el momento de su entrega.

b) Con respecto a las prestaciones de servicios, la totalidad de los costes que su prestación le suponga al empresario o profesional.

A estos efectos, será de aplicación, en cuanto proceda, lo dispuesto en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo".

Podemos concluir que la prestación de servicios que el arquitecto consultante realice, a título gratuito, para los afectados por la erupción volcánica en La Palma, a través de lo que él denomina, "donación de trabajo", consistente en la preparación de la documentación técnica necesaria para la obtención de la correspondiente licencia de obra mayor para viviendas unifamiliares, es una operación no sujeta al IGIC, salvo que exista vinculación.

Distingamos, por tanto, dos escenarios:

A) Servicios gratuitos sin vinculación entre las partes:

Las consecuencias fiscales de la no sujeción son dos:

i) No nacimiento de obligación tributaria en el IGIC, con lo que no hay repercusión del mismo sobre los destinatarios de estas operaciones; no obstante y aunque estemos ante una operación gratuita, se realiza en el desarrollo de una actividad profesional, por lo que de acuerdo con el artículo 2.1 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por el artículo 1 del Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (en adelante, Reglamento de facturación), debe emitir factura:

> *"1. De acuerdo con el artículo 164.Uno.3.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, los empresarios o profesionales están obligados a expedir factura y copia de esta por las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen en el desarrollo de su actividad, incluidas las no sujetas y las sujetas pero exentas del Impuesto, en los términos establecidos en este Reglamento y sin más excepciones que las previstas en él.*
> *(...)"*

Debe tenerse en cuenta que, conforme a la disposición adicional segunda del Reglamento de facturación, en las operaciones sujetas al IGIC las referencias al Impuesto sobre el Valor Añadido efectuadas deben ser hechas, en su caso, al IGIC, y las referencias al articulado de la Ley 37/1992 a su correspondiente en la regulación del IGIC; de este modo, la referencia al artículo 164.Uno,3º de la Ley 37/1992, debe entenderse efectuada al artículo 59.1.b) de la Ley 20/1991 que dispone:

> *"1. Los sujetos pasivos estarán obligados a:*
>
> *(…)*
>
> *b) Expedir y entregar facturas de las operaciones en que intervienen, adaptados a las normas generales que regulan el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales. "*

Los artículos 6 y 7 del Reglamento de facturación regulan, respectivamente, el contenido de las facturas y de las facturas simplificadas. Dado que nos encontramos ante prestaciones de servicios gratuitas no sujetas, no cabe mencionar ni base imponible, ni tipo de gravamen, ni cuota repercutida, ni la expresión, caso de emitir factura simplificada, "IGIC incluido". Aunque la regulación del Reglamento de facturación nada indique al respecto, sería deseable que en la factura o factura simplificada se haga mención a que se trata de una operación gratuita.

b) La realización de estas operaciones no sujetas, origina que no disponga del derecho a la deducción total de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que utilice en la realización de su actividad profesional; siendo aplicable la regla de la prorrata.

No obstante todo lo expuesto, y dado que la labor altruista que pretende le perjudica desde la perspectiva del IGIC, no podemos terminar esta consulta sin señalar que para evitar entrar en el régimen de prorrata, bastaría con que fijara una contraprestación mínima, por ejemplo de un céntimo de euro, para que los servicios de arquitectura que pretende realizar resultaran sujetos, en lugar de no sujetos (si no cobrara nada); pues, teniendo en cuenta lo recogido en los artículos 22 y 23 de la Ley 20/1991, la base imponible está constituida por la

contraprestación pactada, siempre que no haya vinculación entre las partes, ya que, en ese caso, aquélla estará formada por el valor de mercado del servicio prestado.

B) Servicios gratuitos con vinculación entre las partes:

Nos encontraríamos ante una prestación de servicios sujeta y no exenta del IGIC, con obligación de emisión de factura con la correspondiente repercusión de la cuota del IGIC.

La base imponible de la operación se determinaría conforme a la regla especial recogida en el artículo 23.3 de la Ley 20/1991, y no sería de aplicación la regla de la prorrata.

CUARTO.- Teniendo clara la no sujeción al IGIC de estos trabajos gratuitos, en el supuesto de inexistencia de vinculación, con las consecuencias de no repercusión y de aplicar la regla de la prorrata, la respuesta al resto de cuestiones planteadas derivan de esta conclusión.

- Respecto a si existirían incentivos fiscales para esta "donación de trabajo", la respuesta es que en el ámbito de los tributos sobre los que la Comunidad Autónoma de Canarias tiene competencias para emitir consulta con carácter vinculante, no existe ningún incentivo fiscal por la "donación de trabajo" que plantea el consultante. Ni siquiera la deducción autonómica en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por donativos a entidades sin ánimo de lucro regulada en el artículo 4 ter del Texto Refundido de las disposiciones legales dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos aprobado por el Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril. Y ello, porque la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, a la que se remite el citado artículo 4 ter, recoge en su artículo 17.1 los donativos, donaciones y aportaciones irrevocables por las que puede aplicarse este incentivo fiscal, disponiendo su apartado a), entre otros, el supuesto de *"a) Donativos y donaciones dinerarios, de bienes o de derechos",* sin contemplar la donación de servicios.

- Respecto a si es necesario facturar a los Ayuntamientos o a los afectados, deberá tener en cuenta que la factura debe emitirse al destinatario real del servicio gratuito que es el particular afectado por la erupción volcánica.

- Respecto a si, a efectos del IGIC, ha de constar en la factura que el valor del trabajo es cero euros, y si hay que añadir alguna mención, ya hemos expuesto anteriormente nuestro criterio.

- Y, por último, en relación a si hay que liquidar algún otro tipo de impuesto (aparte del IGIC), sólo podemos responder respecto de los que tenemos competencias para emitir consulta con carácter vinculante, es decir, por un lado, el Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías (AIEM), el Impuesto sobre Combustibles derivados del Petróleo y el Impuesto sobre las Labores del Tabaco, y, por otro lado, los tributos cedidos (sólo en lo referido a las materias reguladas por la normativa autonómica), señalando que no hay que liquidar ninguno de ellos por realizar la "donación de trabajo".

QUINTO.- Conforme con todo lo expuesto, es criterio de este centro directivo, que:

- La prestación de servicios del arquitecto, a título gratuito, para los afectados por la erupción volcánica en La Palma, a través de lo que el consultante denomina, "donación de trabajo", sin que exista vinculación entre las partes, es una operación no sujeta al IGIC; y su realización origina la aplicación de la regla de la prorrata.

En el supuesto de que exista vinculación entre las partes, aunque sea gratuita la prestación de servicios, está sujeta al IGIC, debiéndose determinar la base imponible conforme a lo dispuesto el artículo 23.3 de la Ley 20/1991, sin que resulte de aplicación la regla de la prorrata.

- No existe ningún incentivo fiscal por la "donación de trabajo" que plantea el consultante, en el ámbito de los tributos sobre los que la Comunidad Autónoma de Canarias tiene competencias para emitir consulta con carácter vinculante.

- Por realizar la "donación de trabajo", no hay que liquidar ningún otro tipo de impuesto respecto de los que tenemos competencias para su gestión y para emitir consulta con carácter vinculante.

- Por realizar la "donación de trabajo", tiene la obligación de expedir factura, aunque la operación esté no sujeta al IGIC, sin que sea necesario dejar constancia de ello en la factura, aunque sería deseable que constara que se trata de una operación gratuita.

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, 7 de diciembre de 2021

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA, PLANIFICACIÓN

Y ASUNTOS EUROPEOS

Fermín Delgado García