Gobierno de Canarias
Consejería de Hacienda
Viceconsejería de Hacienda y Planificación

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 1744 (26/10/15)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 4 .1 Ley 20/1991 Art. 5.1, 2 y 3 Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

Se consulta, en primer lugar si los artesanos tienen o no la consideración de empresarios o profesionales a efectos del IGIC y si se tienen o no que dar de alta en el Censo de Empresarios o Profesionales; y, en segundo lugar, sobre el tipo impositivo que debe aplicar los artesanos por las operaciones efectuadas en el desarrollo de su actividad.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Los artesanos y empresas artesanas tienen la consideración, en todo caso, de empresarios o profesionales a efectos del IGIC, con independencia de su volumen de producción, venta o ingresos o de realizar dicha actividad con o sin ánimo de lucro, estando obligados a darse de alta en el Censo de Empresarios o Profesionales.

Avda. José Manuel Guimerá, nº 10
Edf. Servicios Múltiples II Planta 5ª
38003 Santa Cruz de Tenerife
Tfno: (922) 47 66 38 / FAX (922) 47 60 00

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 adelante, Ley 20/1991), en relación con la letra q) de la Disposición adicional segunda del Decreto 170/2011, de 12 de julio, por la que se determina la estructura central y periférica, así como las sedes de las Consejerías del Gobierno de Canarias, añadida por el apartado Dos de la Disposición final cuarta del Decreto 125/2014, de 18 de diciembre, por el que se aprueba el Estatuto de la Agencia Tributaria Canaria, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- Se consulta, en primer lugar si los artesanos tienen o no la consideración de empresarios o profesionales a efectos del IGIC y si se tienen o no que dar de alta en el Censo de Empresarios o Profesionales; y, en segundo lugar, sobre el tipo impositivo que debe aplicar los artesanos por las operaciones efectuadas en el desarrollo de su actividad.

SEGUNDO.- El artículo 4.1 de la Ley 20/1991, regulador del hecho imponible por las operaciones interiores, dispone que:

> *"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."*

Comprobamos que uno de los requisitos del hecho imponible es que la operación sea efectuada por un empresario o profesional.

El concepto de empresario o profesional, a efectos del IGIC, está contenido en el artículo 5.2 de la Ley 20/1991 que presenta el siguiente tenor:

> *"2. A los efectos de este Impuesto se reputarán empresarios o profesionales:*
>
> *1º.- Las personas o entidades que realicen habitualmente actividades empresariales o profesionales.*
>
> *No obstante no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en el apartado siguiente.*
>
> *2°. Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario."*

Obviando a las sociedades mercantiles, comprobamos que el concepto de empresario o profesional viene determinado por dos notas relevantes:

- La realización de actividades empresariales o profesionales.

- La habitualidad en el desarrollo de tales actividades empresariales o profesionales.

El concepto de actividad empresarial o profesional, a efectos del IGIC, viene contenido en el número 1 del artículo 5 de la Ley 20/1991:

"1. 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.

A efectos de este Impuesto, las actividades empresariales o profesionales se considerarán 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, incluso en los casos a que se refieren el apartado 2º del número 2, y las letras a) y b) del número 4 de este artículo.

Quienes realicen tales adquisiciones tendrán desde dicho momento la condición de empresarios o profesionales a efectos del Impuesto General Indirecto Canario."

A distinción del concepto de actividad empresarial o profesional, en la regulación del IGIC no consta un concepto de habitualidad. No obstante, en el número 3 del artículo 5 de la Ley 20/1991 se establece la regla general de la acreditación de la habitualidad por cualquiera de los medios de prueba admitidos en derecho y un conjunto de presunciones de habitualidad que no admiten prueba en contrario:

"*3. La habitualidad podrá acreditarse por cualquiera de los medios de prueba admisibles en derecho.*

Se presumirá la habitualidad:

a) En los supuestos a que se refiere el artículo 3 del Código de Comercio.

b) Cuando para la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al Impuesto se exija contribuir por el Impuesto sobre Actividades Económicas."

El artículo 3 del Código de Comercio dispone:

"*Existirá la presunción legal del ejercicio habitual del comercio, desde que la persona que se proponga ejercerlo anunciare por circulares, periódicos, carteles, rótulos expuestos al público, o de otro modo cualquiera, un establecimiento que tenga por objeto alguna operación mercantil*."

Igualmente, la exigencia de contribuir en el Impuesto sobre Actividades Económicas (en adelante, IAE) ya presume, sin admitir prueba en contrario, que nos encontramos ante un empresario o profesional.

La cuestión es cuándo se exige contribuir en el IAE. Antes de entrar en el análisis de esta cuestión, es preciso advertir que cuando el artículo 5.3.b) expresa "*exija contribuir por el Impuesto sobre Actividades Económicas"* no debe entenderse que se trate de una operación sujeta y no exenta a dicho tributo, es decir que genere una cuota a ingresar, sino cuando el sujeto pasivo esté obligado a presentar la declaración censal de alta manifestando todos los elementos para su inclusión en la matrícula.

Como muestra de una doctrina administrativa consolidada respecto a la consideración de empresario o profesional, en la consulta vinculante V2097-14 de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas se analiza la tributación en

el IAE y en el Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA) de una persona física que no ejerce habitualmente la actividad de fotografía y realiza puntualmente un reportaje fotográfico a cambio de una contraprestación.

Respecto al IAE se señala:

"*El apartado 1 del artículo 78 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, se define el hecho imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas como "El constituido por el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las Tarifas del impuesto", cuando tales actividades supongan la ordenación por cuenta propia de medios de producción y/o de recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios 8artículo 79.1 TRLRHL).*

De la definición legal transcrita se desprenden, entre otras, las siguientes cuestiones;

a) En primer lugar, que el hecho imponible se realiza por el mero ejercicio de cualquier actividad económica; ello significa que basta con un solo acto de realización de una actividad económica para que se produzca el supuesto de hecho gravado por el impuesto, excluyendo, lo que en definitiva viene a excluir la habitualidad en el ejercicio de la actividad como requisito indispensable.

En este mismo sentido se expresa la Instrucción para la aplicación de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobada por Real Decreto Legislativo 1175/190, de 28 de septiembre, al establecer en su regla 2ª que "El mero ejercicio de cualquier actividad económica especificada en las tarifas, así como el mero ejercicio de cualquier otra actividad de carácter empresarial, profesional o artístico no especificada en aquéllas, dará lugar a la obligación de presentar la correspondiente declaración de alta y de contribuir por este impuesto, salvo que en la presente Instrucción se disponga otra cosa.".

b) En segundo lugar. que el hecho imponible se realiza con independencia de que exista o no lucro en el ejercicio de la actividad, e, incluso, con independencia de que exista o no ánimo de lucro. Se trata, pues, de un impuesto que grava el mero ejercicio de la actividad."

En cuanto al IVA se expone:

"*En el escrito de la consulta se expresa que la prestación de servicios se llevaría a cabo, eventualmente, por una persona física que no ejerce habitualmente la actividad de fotografía pero que percibe, por este servicio, una contraprestación. Al respecto debe decirse que la frecuencia o habitualidad con la que un profesional de la fotografía presta servicios no tiene relevancia en lo que respecta a la consideración de esa persona física como empresario o profesional a los efectos del impuesto en la medida en que exista la concurrencia de la ordenación de unos medios de producción que impliquen la voluntad de intervenir en el mercado aunque sea de forma ocasional.*"

Podemos señalar, por tanto, que si la actividad que tiene intención de desarrollar una persona física se realiza por cuenta propia, ordenando recursos materiales y/o humanos con el objetivo de intervenir en la producción de bienes o servicios, nos encontramos antes el desarrollo de una actividad empresarial o profesional y quien lo desarrolla tiene la consideración de empresario o profesional a efectos del IGIC, con independencia de que la

desarrolle con carácter ocasional, con independencia del volumen de producción, ventas e ingresos y con independencia de que se tenga o no ánimo de lucro.

Los apartados 1, 2 y 3 del artículo 3 de la Ley 3/2001, de 26 de junio, de Artesanía de Canarias (en adelante, Ley 3/2001), definen artesanía, artesano y empresa artesana del modo siguiente (el subrayado es nuestro):

> *"1. A los efectos de la presente ley, tendrá la consideración de artesanía la actividad económica que suponga la producción, transformación o restauración de bienes de valor artístico, funcional o tradicional, mediante procesos con predominante intervención manual, y sin que la utilización auxiliar de la maquinaria haga perder su naturaleza de producto final manufacturado e individualizado. Para obtener tal consideración deberá estar asimismo incluida en el Repertorio de Oficios Artesanos de Canarias.*
>
> *2. La calificación de artesano tiene carácter voluntario y se otorgará a aquellas personas físicas que con carácter habitual realicen una actividad comprendida en el Repertorio de Oficios Artesanos de la Comunidad Autónoma de Canarias, y cumplan los requisitos y condiciones que reglamentariamente se determinen. La condición de artesano será acreditada mediante la posesión del carné correspondiente."*
>
> *3. La calificación de empresa artesana tiene carácter voluntario y se otorgará a las personas físicas y jurídicas que, con carácter habitual y ánimo de lucro, realicen una actividad comprendida en el Repertorio de Oficios Artesanos de la Comunidad Autónoma de Canarias y que reúnan las condiciones que reglamentariamente se determinen.*
> *Podrán gozar de la consideración de empresa artesana fórmulas asociativas dedicadas exclusivamente a la comercialización de productos artesanos, siempre y cuando todos sus integrantes sean a su vez empresas artesanas.*
>
> *La condición de empresa artesana se acreditará mediante la posesión del documento que a tal efecto expedirá el cabildo insular correspondiente.*
>
> *La posesión del documento de calificación o, en su caso, del carné de artesano será condición necesaria para acogerse a las medidas de fomento que la Administración Pública establezca y, en concreto, para las derivadas de la presente ley."*

Por otra parte, los artículo 1 y 2, reguladores de la calificación de empresa artesana y de artesano, del Decreto 176/2005, de 20 de julio, por el que se establecen los requisitos para el reconocimiento de la condición de empresa artesana, artesano y maestro artesano en la Comunidad Autónoma de Canarias, dispone (el subrayado es nuestro):

> **"***Artículo 1. Calificación de empresa artesana.*
> *1. La calificación de empresa artesana se otorgará a aquellas personas físicas o jurídicas que, con carácter habitual y ánimo de lucro, desarrollen una actividad comprendida en el Repertorio de Oficios Artesanos de Canarias y cumplan los siguientes requisitos:*
>
> *a) Que la actividad desarrollada tenga carácter preferentemente manual, sin que se pierda dicho carácter*
>
> *por el empleo de maquinaria auxiliar, y origine un producto individualizado.*

b) Que la empresa esté radicada y elabore su producción en la Comunidad Autónoma de Canarias.

c) Que esté dada de alta en el Impuesto de Actividades Económicas en su actividad correspondiente.

d) Que el responsable de la actividad de la empresa sea un artesano en posesión del carné artesano en vigor, que la dirija, participe en su desarrollo y controle la totalidad del proceso productivo.

No tendrán la consideración de empresa artesana a los efectos del presente Decreto, aquellas unidades económicas que ejerzan su actividad de forma accesoria o complementaria de otra actividad profesional o productiva principal.

2. El documento de calificación de empresa artesana es el documento que acredita el reconocimiento

oficial de la condición de empresa artesana, el cual será expedido por el Cabildo Insular competente en razón de la localidad que corresponda al domicilio fiscal de la empresa, previa solicitud de la misma.

3. También podrán gozar de la consideración de empresa artesana fórmulas asociativas dedicadas exclusivamente a la comercialización de productos artesanos, siempre y cuando todos sus integrantes sean a su vez empresas artesanas, en posesión del documento de calificación de empresa artesana en vigor.

Artículo 2. Calificación de artesano.
1. La calificación de artesano se otorgará a aquellas personas físicas que con carácter habitual realicen una actividad comprendida en el Repertorio de Oficios Artesanos de Canarias y cumplan los siguientes requisitos:
a) Haber ejercido como mínimo durante un año alguno de los oficios del Repertorio de Oficios Artesanos de Canarias.
b) Tener intervención personal y directa y conocer todas las fases de ejecución de los trabajos.

c) Disponer de un taller de trabajo con las condiciones necesarias para desarrollar el oficio, con producción destinada a la venta*, que podrá ser visitado por personal técnico del Cabildo Insular correspondiente para la verificación de dichas condiciones.*

d) Superar las pruebas que para cada oficio se establezcan por Decreto del Gobierno.

e) Residir en la isla en la que se solicita el carné de artesano.

2. La condición de artesano se acreditará mediante la posesión del carné correspondiente, el cual será expedido por el Cabildo Insular competente en razón de la localidad donde se ejerza la actividad artesana, previa solicitud del interesado."

Derivado de la normativa tributaria y sectorial, es evidente que los artesanos y empresas artesanas tienen la consideración de empresarios o profesionales a efectos del IGIC por ordenar por cuenta propia recursos materiales y/o humanos, es decir con independencia y bajo su responsabilidad, con el objetivo de intervenir en la producción de bienes o servicios.

Todo ello con independencia del volumen de producción, venta o ingresos, o de realizar dicha actividad con o sin ánimo de lucro.

Los empresarios o profesionales, entre los que se encuentran los artesanos y empresas artesanas, deben cumplir un conjunto de obligaciones formales que se indican en el número 1 del artículo 59 de la Ley 20/1991.

En la letra a) del número 1 del citado artículo 59 recoge la obligación de presentar declaraciones relativas al comienzo, modificación o cese de las actividades que determinen su sujeción al Impuesto, en el plazo y con los requisitos que se establezcan reglamentariamente. El desarrollo reglamentario de esta obligación de encuentra en el Título III del Reglamento de gestión de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias aprobado por el artículo único del Decreto 268/2011, de 4 de agosto. Conforme a la regulación legal y reglamentaria, los artesanos y empresas artesanas están obligados a darse de alta en el Censo de Empresarios o Profesionales.

TERCERO.- Respecto a la segunda de las cuestiones planteadas, tipo impositivo aplicable a las operaciones efectuadas por los artesanos, no existe en la regulación del IGIC un tipo impositivo específico para las operaciones efectuadas por artesanos o empresas artesanas. Por ello, y para una adecuada contestación a una consulta relativa al tipo impositivo aplicable a la entrega de un determinado bien o a la prestación de un determinado servicio, resulta imprescindible que se especifique el bien concreto objeto de entrega o el servicio que se presta.

Derivado de todo ello es la imposibilidad de efectuar una contestación a la consulta efectuada. No obstante, y con carácter meramente informativo, el artículo 54 de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), regulador del tipo reducido del 3 por ciento, establece en la letra a) de su apartado 1 lo siguiente:

> *"1. El tipo de gravamen reducido del 3 por ciento será aplicable a las entregas de los siguientes bienes:*
>
> *a) Los productos derivados de las industrias y actividades siguientes:*
>
> *- Extracciones, preparación y aglomeración de combustibles sólidos y coquerías.*
>
> *- Extracción y transformación de minerales radiactivos.*
>
> *- Producción, transporte y distribución de energía eléctrica, gas, vapor y agua caliente.*
>
> *- Extracción y preparación de minerales metálicos.*
>
> *- Producción y primera transformación de metales, sin perjuicio de lo dispuesto en la letra k) del artículo 52.*

- Extracción de minerales no metálicos ni energéticos. Turberas.

- Industrias de productos minerales no metálicos, sin perjuicio de lo dispuesto en la letra k) del artículo 52.

- Industria química.

- Fabricación de aceites y grasas vegetales y animales.

- Sacrificio de ganado, preparación y conservas de carne.

- Industria textil.

- Industria del cuero.

- Industria del calzado y vestido y otras confecciones textiles.

- Industrias de la madera, corcho y muebles de madera, sin perjuicio de lo dispuesto en la letra k) del artículo 52.

- Fabricación de pasta papelera.

- Fabricación de papel y cartón.

- Transformación de papel y el cartón, sin perjuicio de lo dispuesto en la letra k) del artículo 52.

- Industrias de transformación del caucho y materias plásticas, sin perjuicio de lo dispuesto en la letra k) del artículo 52."

Consecuencia de este precepto, la entrega de un bien procedente de la actividad artesanal que se entienda derivado de alguna de las industrias citadas en el artículo 54.1.a) de la Ley 4/2012, tributa al tipo reducido del 3 por ciento.

CUARTO.- Conforme con todo lo expuesto, y sin que quepa un pronunciamiento respecto a la consulta relativa a los tipos impositivos, es criterio vinculante de este centro directivo que los artesanos y empresas artesanas tienen la consideración, en todo caso, de empresarios o profesionales a efectos del IGIC, con independencia de su volumen de producción, venta o ingresos o de realizar dicha actividad con o sin ánimo de lucro, estando obligados a darse de alta en el Censo de Empresarios o Profesionales.

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, 26 de octubre de 2015

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA Y PLANIFICACIÓN

Luís Guillermo Padilla Macabeo