CONSULTA TRIBUTOS REF

CONSULTA NÚM. 1612 (23/10/13)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 5 Ley 20/1991 Art. 28.1 Ley 20/1991 Art. 29.4 Ley 20/1991 Art. 50.Uno.8º Ley 4/2012 Art. 50.Dos Ley 4/2012

CUESTIÓN PLANTEADA

Se consulta si las cuotas del IGIC soportadas por los Grupos de Acción Costera en las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios tienen la consideración de gasto elegible.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

- Un Grupo de Acción Costera (GAC) tiene la consideración de empresario o profesional a efectos del IGIC, salvo que todos sus servicios sean gratuitos.

- En el supuesto de que exclusivamente efectúe servicios gratuitos, las cuotas del IGIC soportadas por un GAC en la adquisición o importación de bienes o servicios que utilicen en la realización de las prestaciones de servicios no podrán ser objeto de deducción, por lo que tienen la consideración de gasto elegible.

- En el supuesto de que los servicios prestados por un GAC sean onerosos, los mismos estarán exentos del IGIC, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 50.Uno.8º de la Ley 4/2012, siempre y cuando el GAC tenga el reconocimiento de entidad o establecimiento de carácter social. En este caso, las cuotas del IGIC soportadas por un GAC en la adquisición o importación de bienes o servicios que utilicen en la realización de las prestaciones de servicios exentas no podrán ser objeto de deducción, por lo que tienen la consideración de gasto elegible. No obstante, no tendrán la consideración de gasto elegible las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que utilicen en la realización de las prestaciones de servicios efectuadas con anterioridad a la fecha de presentación de la solicitud de reconocimiento de entidad o establecimiento de carácter social.

- En el supuesto de que los servicios prestados sean onerosos y el GAC no dispone de la consideración de entidad o establecimiento de carácter social, sus servicios estarán sujetos y no exentos al IGIC, por lo que podrá ejercer el derecho a la deducción de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que utilicen en la realización de las citadas prestaciones de servicios. Derivado de todo ello es que tales cuotas no tienen la consideración de gasto elegible.

Visto el escrito presentado por , en el que formula consulta tributaria acerca del Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), esta Dirección General de Tributos, 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 el articulo 23.2.t) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda aprobado por Decreto 12/2004, de 10 de febrero, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- Se consulta si las cuotas del IGIC soportadas por los Grupos de Acción Costera en adquisiciones o importaciones de bienes o servicios tienen la consideración de gasto elegible.

SEGUNDO.- La primera cuestión a determinar es la naturaleza jurídica de un Grupo de Acción Costera (en adelante, GAC).

El artículo 45.1 del Reglamento (CE) nº 1198/2006 del Consejo de 27 de julio de 2006, relativo al Fondo Europeo de Pesca (en adelante, Reglamento CE), dispone:

"Las medidas destinadas a ayudar al desarrollo sostenible de zonas de pesca serán llevadas a la práctica en un territorio determinado por entidades o grupos locales (en lo sucesivo denominadas «el grupo») que representen a interlocutores públicos y privados procedentes de los distintos sectores socioeconómicos locales pertinentes y, de acuerdo con el principio de proporcionalidad, con una capacidad administrativa y financiera suficiente para administrar la ayuda y velar por que las operaciones se lleven a cabo con éxito. Siempre que sea posible, el grupo deberá basarse en organizaciones existentes con experiencia."

Para obtener el reconocimiento de GAC, la letra a) de la Base 4 de las Bases por las que se regula la convocatoria de concurso para la selección de Grupos de Acción Costera en la Comunidad Autónoma de Canarias, incluidas en el Anexo de la Orden de 10 de octubre de 2011, dispone:

"Para obtener el reconocimiento de GAC, deberán cumplirse con los siguientes requisitos:

a) Estar constituidos legalmente como Asociación Privada sin ánimo de lucro, al amparo de lo dispuesto en la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del derecho de asociación y por la Ley 4/2003, de 28 de febrero, de Asociaciones de Canarias, y tener entre sus fines la promoción del desarrollo económico y social de su zona."

Establecida la naturaleza de asociación privada sin ánimo de lucro, analizaremos la consideración o no de un GAC como empresario o profesional a efectos del IGIC.

El artículo 5.2 de la Ley 20/1991 dispone:

"2. A los efectos de este Impuesto se reputarán empresarios o profesionales:

1°. 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 y los supuestos especiales de consideración de empresarios o profesionales contemplados en el artículo 5.4 de la Ley 20/1991, dos son los requisitos para disponer de la consideración de empresario o profesional, a saber:

- Realizar actividades empresariales o profesionales.

- Dichas actividades empresariales o profesionales deben efectuarse con habitualidad.

El artículo 5.1 de la Ley 20/1991 define el concepto de actividades empresariales o profesionales en los siguientes términos:

"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. (...)"

La existencia de actividad empresarial o profesional requiere necesariamente el concurso de dos requisitos:

- La ordenación de medios de producción (humanos y materiales), que ha de efectuarse por cuenta propia, esto es, ha de suponer una actuación independiente.

- Esa actuación ha de dirigirse a la intervención en la producción o distribución de bienes o servicios.

Respecto al primer requisito, es claro que un GAC ordena medios de producción por cuenta propia. El citado anteriormente artículo 45.1 del Reglamento CE señala las medidas destinadas a ayudar al desarrollo sostenible de zonas de pesca serán llevadas a la práctica en un territorio determinado por entidades o grupos locales con una capacidad administrativa y financiera suficiente. A mayor abundamiento, uno de los requisitos de selección de un GAC (letra c) de la Base 4 incluida en el Anexo de la Orden de 10 de octubre de 2011) es disponer de personal cualificado y sistemas de gestión apropiados que garantice el cumplimiento de sus objetivos.

En cuanto al segundo requisito, analizando los objetivos que deben recoger los estatutos de un GAC (letra f) de la Base 4) es evidente que la ordenación por cuenta propia va dirigida a la producción de servicios.

Respecto a la habitualidad en el desarrollo de las actividades empresariales o profesionales, el número 3 del artículo 5 de la Ley 20/1991 dispone:

> *"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."*

De la regulación propia de los GAC se desprende de forma clara que ejercerá sus actuaciones de forma habitual.

Por todo ello, un GAC realiza actividades empresariales o profesionales, y puesto que la realiza de forma habitual, nos encontramos que el GAC es un empresario o profesional a efectos del IGIC.

Que la actuación de un GAC sea sin ánimo de lucro no tiene ninguna incidencia en el IGIC. A título de ejemplo, el artículo 50.Uno.26º de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), establece la exención de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que a título oneroso efectúe el Estado, la Comunidad Autónoma de Canarias y las corporaciones locales canarias. Es obvio que si se establece dicha exención es porque la entrega de bien o prestación de servicio se encuentra sujeta al IGIC y ello requiere la consideración de los entes territoriales citados como empresarios o profesionales.

El único motivo para un GAC no tenga la consideración, a efectos del IGIC, de empresario o profesional, es que la totalidad de sus operaciones se realicen a título gratuito.

Por tanto, debemos distinguir dos supuestos:

A) Los GAC realizan exclusivamente operaciones a título gratuito.

Al no disponer de la consideración de empresario o profesional, no podrá recuperar las cuotas del IGIC soportadas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios. Solo los sujetos pasivos del IGIC, es decir, los empresarios o profesionales, podrán hacer uso del derecho a la deducción de acuerdo con lo establecido en el artículo 28.1 de la Ley 20/1991. Derivado de todo ello, tales cuotas soportadas tendrán la consideración de elegibles con las excepciones establecidas en el artículo 55 del Reglamento CE.

B) Los GAC realizan operaciones a título oneroso.

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

La deducción, compensación y devolución de las cuotas del IGIC soportadas se encuentra recogida en el Título II de la Ley 20/1991.

El ejercicio de la deducción de las cuotas soportadas del IGIC requiere el cumplimiento de un conjunto de requisitos objetivos, documentales y temporales. Dentro de los requisitos objetivos, resulta necesario que los bienes o servicios adquiridos o importados por el empresario o profesional se utilicen en operaciones que den derecho a la deducción, conforme a los artículos 28.1 y 29.4 de la Ley 20/1991 que disponen, respectivamente lo siguiente:

"*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."

Analizado los servicios que derivan de los objetivos que deben constar en los estatutos de un GAC (letra m) de la Base 4), la única posibilidad de exención del IGIC es la prevista en el artículo 50.Uno.8º de la Ley 4/2012 que dispone:

"Uno.- Están exentas del Impuesto General Indirecto Canario las siguientes operaciones:

(...)

8º. Las prestaciones de servicios de asistencia social que se indican a continuación efectuadas por entidades de Derecho público o entidades o establecimientos privados de carácter social:

a) Protección de la infancia y de la juventud, considerándose actividades de protección de la infancia y de la juventud las de asistencia a lactantes, las de custodia y atención a niños menores de seis años de edad y las de rehabilitación y formación de niños y jóvenes.

b) Asistencia a la tercera edad.

c) Educación especial y asistencia a personas con discapacidad física o mental.

d) Asistencia a minorías étnicas.

e) Asistencia a refugiados y asilados.

f) Asistencia a transeúntes.

g) Asistencia a personas con cargas familiares no compartidas.

h) Acción social comunitaria y familiar.

i) Asistencia a ex reclusos.

j) Reinserción social y prevención de la delincuencia.

k) Asistencia a alcohólicos y toxicómanos.

La exención comprende la prestación de los servicios de alimentación, alojamiento o transporte accesorios de los anteriores prestados directamente por dichos establecimientos o entidades, con medios propios o ajenos."

La aplicación de la exención prevista en el citado artículo 50.Uno.8º de la Ley 4/2012 está condicionada al cumplimiento de un requisito objetivo y a un requisito subjetivo. El objetivo es que debe tratarse de una operación que debe tener la consideración, a efectos del IGIC, de prestación de servicio y además de ser alguno de los citados expresamente en el expresado artículo (la actividad de un GAC puede calificarse de "acción social comunitaria y familiar"). El requisito subjetivo implica que para que tales prestaciones de servicios se encuentren exentas del IGIC únicamente pueden ser efectuados por entidades de Derecho público o entidades o establecimientos privados de carácter social. Si los servicios son prestados por personas, con o sin personalidad jurídica, que no tienen la calificación reseñada, o por personas físicas, no resulta de aplicación la exención.

Debemos recordar que un GAC debe ser una Asociación privada sin ánimo de lucro (letra a) de la Base 4).

El concepto de entidad o establecimiento de carácter social, a efectos del IGIC, viene establecido en el artículo 50.Dos de la Ley 4/2012:

Dos.- A efectos de lo dispuesto en el número anterior se considerarán entidades o establecimientos de carácter social aquéllos en los que concurran los siguientes requisitos:

1º.- Carecer de finalidad lucrativa y dedicar, en su caso, los beneficios eventualmente obtenidos al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza.

2º.- Los cargos de patronos o representantes legales deberán ser gratuitos y carecer de interés en los resultados económicos de la explotación por sí mismos o a través de persona interpuesta.

3º.- Los socios, comuneros o partícipes de las entidades o establecimientos, y sus cónyuges o parientes consanguíneos, hasta el segundo grado inclusive no podrán ser destinatarios principales de las operaciones exentas ni gozar de condiciones especiales en la prestación de los servicios.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará cuando se trate de las prestaciones de servicios a que se refiere el número Uno, apartados 8º y 13º del presente artículo.

Las entidades o establecimientos de carácter social deberán solicitar a la Administración Tributaria Canaria el reconocimiento de su condición en la forma que reglamentariamente se determine.

La eficacia de dicho reconocimiento surtirá efectos desde la fecha de la solicitud y quedará subordinada, en todo caso, a la subsistencia de las condiciones y requisitos que, según lo dispuesto en esta ley, fundamentan la exención."

Se constata del contenido del artículo 50.Dos de la Ley 4/2012 que la consideración de entidad o establecimiento de carácter social requiere un reconocimiento expreso de la Administración Tributaria Canaria.

Asumiendo, como hemos señalado anteriormente, que las prestaciones de servicios que se derivan de los objetivos de un GAC pueden calificarse de "acción social comunitaria y familiar" y que se encuentran recogidas en la relación cerrada contemplada en el artículo 50.Uno.8º de la Ley 4/2012, y por tanto se cumpliría el requisito objetivo, resulta necesario también cumplir el requisito subjetivo para que resultara efectiva la exención.

De esta forma, si el GAC dispone de un reconocimiento expreso por parte de la Administración Tributaria Canaria de entidad o establecimiento de carácter social, las prestaciones de servicios que realizan se encuentran exentas del IGIC.

Si el GAC no dispone del reconocimiento expreso por parte de la Administración Tributaria Canaria de entidad o establecimiento de carácter social, dichas prestaciones de servicios están sujetas y no exentas del IGIC.

Derivado de todo ello, podemos señalar que si un GAC tiene la consideración de entidad o establecimiento de carácter social, no podrá deducir las cuotas soportadas del IGIC en la adquisición o importación de bienes o servicios que utilicen en la realización de las prestaciones de servicios sujetas y exentas, por lo que tales cuotas tendrán la naturaleza de gasto elegible. Caso contrario, podrán recuperar dichas cuotas soportadas vía deducción y no tendrán la naturaleza de gatos elegible.

Debe reseñarse que si un GAC solicita el reconocimiento de entidad o establecimiento de carácter social y se le concede, sus efectos son desde la fecha de la solicitud, sin que afecte a las prestaciones de servicios efectuadas con anterioridad a dicha fecha que estarán sujetas y no exentas al IGIC. Por ello, las cuotas soportadas del IGIC por la adquisición o importación de bienes o servicios que se hayan utilizado en servicios realizados con anterioridad a la fecha de efecto de tal reconocimiento no tienen la consideración de gasto elegible.

Por último debe efectuarse una matización. La Base 10 contenida en el Anexo de la Orden de 10 de octubre de 2011 señala que la Consejería de Agricultura, Ganadería, Pesca y Aguas, una vez seleccionados los GAC, suscribirá con cada uno de ellos un Convenio de Colaboración, donde se recogerá la dotación presupuestaria asignada al grupo, así como las condiciones y obligaciones que asume como tal, y por su carácter de entidad colaboradora. El carácter de entidad colaboradora no implica que el GAC, por estar integrado por el sector privado y el sector público y no ser el destinatario de sus servicios la citada Consejería, pueda disponer de la consideración de "órgano técnico-jurídico" de la Consejería de Agricultura, Ganadería, Pesca y Aguas, con las consecuencias que de ello derivarían respecto al IGIC.

TERCERO.- Conforme a todo lo expuesto, es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos que:

- Un Grupo de Acción Costera (GAC) tiene la consideración de empresario o profesional a efectos del IGIC, salvo que todos sus servicios sean gratuitos.

- En el supuesto de que exclusivamente efectúe servicios gratuitos, las cuotas del IGIC soportadas por un GAC en la adquisición o importación de bienes o servicios que utilicen en la realización de las prestaciones de servicios no podrán ser objeto de deducción, por lo que tienen la consideración de gasto elegible.

- En el supuesto de que los servicios prestados por un GAC sean onerosos, los mismos estarán exentos del IGIC, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 50.Uno.8º de la Ley 4/2012, siempre y cuando el GAC tenga el reconocimiento de entidad o establecimiento de carácter social. En este caso, las cuotas del IGIC soportadas por un GAC en la adquisición o importación de bienes o servicios que utilicen en la realización de las prestaciones de servicios exentas no podrán ser objeto de deducción, por lo que tienen la consideración de gasto elegible. No obstante, no tendrán la consideración de gasto elegible las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que utilicen en la realización de las prestaciones de servicios efectuadas con anterioridad a la fecha de presentación de la solicitud de reconocimiento de entidad o establecimiento de carácter social.

- En el supuesto de que los servicios prestados sean onerosos y el GAC no dispone de la consideración de entidad o establecimiento de carácter social, sus servicios estarán sujetos y no exentos al IGIC, por lo que podrá ejercer el derecho a la deducción de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que utilicen en la realización de las

citadas prestaciones de servicios. Derivado de todo ello es que tales cuotas no tienen la consideración de gasto elegible.

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, 23 de octubre de 2013

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván