Gobierno de Canarias
Consejería de Hacienda
Viceconsejería de Hacienda y Planificación

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 1787 (30/06/16)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 4.1 Ley 20/1991 Art. 5 Ley 20/1991 Art. 7.2 Ley 20/1991 Arts. 28.1 y 29.4.1º.a) Ley 20/1991. Art. 3.1 Real Decreto 2538/1994 Art. 52.a) y b) Ley 4/2012

CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad consultante agrupa a heredades de agua y su objeto es la administración y gestión del agua captada y de las instalaciones para la captación y distribución del agua, exigiendo un canon periódico a las heredades de agua.

Se consulta, si el canon que se exige tiene la naturaleza de contraprestación de una operación sujeta al IGIC.

Asimismo, la entidad consultante comercializa el agua captada entregándolo a terceros. Respecto a esta actividad se consulta:

- Si la entidad consultante debe emitir factura por la entrega a terceros del agua aplicando el tipo cero.

- Si la aplicación del tipo cero permite a la entidad consultante la deducción de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que utilice en su actividad.

- Si las heredades de agua deben emitir factura por el agua comercializada. Si cabe que las heredades de agua perciban sus derechos mediante una liquidación periódica que no se les abona sino que se les compensa con los cánones que deben abonar periódicamente a la entidad consultante.

También es posible que la heredad de agua utilice el agua captada en sus propias explotaciones agrícolas.

Se consulta si la heredad de agua debe emitir factura.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

- La entidad consultante presta a las heredades de agua que agrupa un servicio de administración y gestión sujeto al IGIC, siendo de aplicación el tipo cero. La entidad consultante está obligada a emitir factura cuyo destinatario es la heredad de agua. En la factura deberá constar como base imponible la contraprestación del servicio de administración y gestión, sin que pueda minorar la base imponible, por no disponer de la naturaleza de descuento, la compensación que se pudiera realizar por las deudas que tiene la entidad consultante con las heredades derivadas de la adquisición de agua.

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

- La comercialización por parte de la entidad consultante del agua captada supone la realización de dos operaciones: la entrega de agua de la heredad a la entidad consultante, sujeta a tipo cero, y, por otra parte, la entrega de agua de la entidad consultante a un tercero también sujeta al tipo cero.

La heredad de agua tiene obligación de emitir una factura cuyo destinatario es la entidad consultante. Como base imponible de la entrega de agua deberá consignar en la factura la contraprestación de la operación, con independencia de que dicha cantidad no sea objeto de abono sino que se articule como descuento del canon exigido por la entidad consultante a la heredad de agua por la prestación de servicio de administración y gestión.

La obligación material de emisión de factura podrá ser realizada por la entidad consultante, en los términos establecidos en el artículo 5 del Reglamento de facturación.

La entidad consultante está obligada a emitir factura por la entrega de agua a terceros.

- La entidad consultante podrá deducir las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que utilice en la realización de las prestaciones de servicios y entregas de bienes sujetas y no exentas al IGIC aunque tributen al tipo cero. El ejercicio de la deducción estará condicionado, además, al cumplimiento del resto de los requisitos exigidos por el Capítulo Primero del Título II de la Ley 20/1991.

- La utilización por una heredad del agua de su titularidad en su propia explotación agraria no constituye hecho imponible del IGIC, sin que, por tanto, deba emitirse factura.

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.- La entidad consultante agrupa a heredades de agua y su objeto es la administración y gestión del agua captada y de las instalaciones para la captación y distribución del agua, exigiendo un canon periódico a las heredades de agua.

Se consulta, si el canon que se exige tiene la naturaleza de contraprestación de una operación sujeta al IGIC.

Asimismo, la entidad consultante comercializa el agua captada entregándolo a terceros. Respecto a esta actividad se consulta:

- Si la entidad consultante debe emitir factura por la entrega a terceros del agua aplicando el tipo cero.

- Si la aplicación del tipo cero permite a la entidad consultante la deducción de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que utilice en su actividad.

- Si las heredades de agua deben emitir factura por el agua comercializada. Si cabe que las heredades de agua perciban sus derechos mediante una liquidación periódica que no se les abona sino que se les compensa con los cánones que deben abonar periódicamente a la entidad consultante.

También es posible que la heredad de agua utilice el agua captada en sus propias explotaciones agrícolas.

Se consulta si la heredad de agua debe emitir factura.

SEGUNDO.- La entidad consultante, agrupación de heredades de agua, tiene personalidad jurídica propia y se rige por la Ley de 27 de diciembre de 1956 de Heredamientos de Aguas del Archipiélago Canario, y tiene como objeto la administración y gestión del agua que engloba la captación de la misma y el mantenimiento de las instalaciones para la captación y distribución del agua. Tanto el agua como las instalaciones son de titularidad de las heredades de agua que se agrupan en la entidad consultante.

Por la actividad de administración y gestión, la entidad consultante exige un canon periódico a las heredades de agua.

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."

El artículo 3.1 del Real Decreto 2538/1994, de 29 de diciembre, por el que se dictan normas de desarrollo relativas al Impuesto General Indirecto Canario y al Arbitrio sobre l Producción e Importación en las Islas Canarias, creados por la Ley 20/1991, de 7 de junio, dispone:

"*1. Están sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen."*

Interesa, a los efectos de contestación de la presente consulta, destacar dos aspectos de los preceptos mencionados: uno de los requisitos para la existencia del hecho imponible es que la operación sea efectuada por un empresario o profesional, y que no impide la existencia del hecho imponible el hecho de que el destinatario de la operación sea socio, asociado, miembro o partícipe del empresario o profesional que realiza la entrega del bien o la prestación del servicio.

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,se constata 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 en los siguientes términos:

"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."

Conforme a estos preceptos, es evidente que la entidad mercantil desarrolla una actividad empresarial o profesional puesto que ordena por cuenta propia factores de producción materiales (aunque no sean de su titularidad, como es el caso de las instalaciones para la captación y distribución del agua) y humanos, o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicio (administración y gestión y, como veremos más adelante, entrega de agua); desarrollando esta actividad empresarial o profesional con habitualidad. Por todo lo expuesto, la entidad consultante tiene la consideración, a efectos del IGIC, de empresario o profesional.

La operación de administración y gestión que realiza la entidad consultante a las heredades de agua tiene la consideración de prestación de servicios, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 7.1 de la Ley 20/1991, que dispone:

"*1. A los efectos de este Impuesto se entiende por prestación de servicios toda operación sujeta al mismo que no tenga la consideración de entrega de bienes ni de importación de bienes.*"

Nos encontramos, por tanto, con la existencia de todos los elementos que configuran la la existencia de un hecho imponible sujeto al IGIC: prestación de servicio de carácter oneroso (el canon exigido periódicamente a las heredades de agua) prestado por un empresario o profesional (la entidad consultante) en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional (administración y gestión).

Esta prestación de servicio sujeta al IGIC tributa al tipo cero, conforme a lo dispuesto en el artículo 52.a) de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), que dispone:

"*El tipo de gravamen cero será aplicable a las siguientes operaciones:*

a) Las entregas de bienes y las prestaciones de servicios con destino a la captación de aguas superficiales, al alumbramiento de las subterráneas o a la producción industrial de agua, así como a la realización de infraestructuras de almacenamiento de agua y del servicio público de transporte del agua.

A los efectos de la presente letra se estará a lo dispuesto en la Ley 12/1990, de 26 de julio, de Aguas."

La entidad consultante está obligada a emitir factura en los términos establecidos en el 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 aclararse que las referencias al Impuesto sobre el Valor Añadido y al Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria deben entenderse realizadas, respectivamente, al IGIC y a la Agencia Tributaria Canaria, de acuerdo con la Disposición adicional segunda del citado Reglamento de facturación.

Como base imponible de la entrega de agua deberá consignarse en la factura la contraprestación de la operación, conforme al artículo 22.1 de la Ley 20/1991, sin que tenga la consideración de descuento la compensación que pudiera realizarse por las deudas que tiene la entidad consultante con las heredades por la adquisición de agua que seguidamente analizaremos. Todo ello conforme a lo establecido en el artículo 22.3.b) de la Ley 20/1991 que dispone:

"3. No se incluirán en la base imponible:

(...)

b) Los descuentos y bonificaciones que figuren separadamente en factura y que se concedan previa o simultáneamente al momento en que la operación se realice y en función de ella.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será de aplicación cuando las minoraciones de precio constituyan remuneraciones de otras operaciones.

Con independencia de este servicio de administración y gestión, la entidad consultante comercializa el agua captada. Partiendo de que la titularidad del agua corresponde a las heredades, podemos diferenciar las siguientes operaciones:

- Entrega de agua de la heredad a la entidad consultante

Se trata de una operación sujeta al IGIC, dado el carácter de empresario o profesional de la heredad de agua, la realización de la entrega en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional y el carácter oneroso de la entrega (aunque no se le abone cantidad alguna, sino que se articule como descuento del canon exigido por la entidad consultante a la heredad de agua por la prestación de servicio de administración y gestión).

Esta entrega está sujeta al tipo cero por aplicación de lo dispuesto en el artículo 52.b) de la Ley 4/2012 que dispone:

"El tipo de gravamen cero será aplicable a las siguientes operaciones: (...)

b) Las entregas de los siguientes productos:

- Las aguas aptas para la alimentación humana o animal o para el riego, incluso en estado sólido. (...)"

La heredad de agua está obligada a emitir factura en los términos establecidos en el Reglamento de facturación. Como base imponible de la entrega de agua deberá consignar la contraprestación de la operación, conforme al artículo 22.1 de la Ley 20/1991, con independencia de que dicha cantidad no sea objeto de abono sino que se articule como descuento del canon exigido por la entidad consultante a la heredad de agua por la prestación de servicio de administración y gestión.

En los términos establecidos en el artículo 5 del Reglamento de facturación, el cumplimiento de la obligación de emisión de factura por parte de la heredad de agua podrá ser cumplida materialmente por la entidad consultante.

- Entrega agua de la entidad consultante a terceros

Se trata de una entrega sujeta al IGIC y que tributa al tipo cero. La entidad consultante está obligada a emitir factura.

Partiendo de la hipótesis de que la entidad consultante desarrolla exclusivamente las operaciones sujetas al tipo cero que hemos examinado, debemos analizar si tiene derecho a la deducción de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición de bienes o servicios que se utilicen en la realización de tales operaciones.

Debemos partir de un hecho relevante: la entidad consultante realiza prestaciones de servicios y entregas de bienes sujetas y no exentas al IGIC. La aplicación del tipo cero no implica que nos encontremos ante operaciones exentas o no sujetas.

El artículo 28.1 de la Ley 20/1991 dispone 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.*"

El citado número 4 del artículo 29 de la Ley 20/1991

"*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. (...)"

Conforme a todo ello, la entidad consultante realiza entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas al IGIC que permiten ejercer el derecho a la deducción de la totalidad de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen exclusivamente en la realización de las citadas operaciones; siempre

y cuando, además, se cumplan el resto de los requisitos exigidos para el ejercicio del derecho a la deducción por el Capítulo Primero del Título II de la Ley 20/1991.

Por último, la utilización por una heredad del agua de su titularidad en su propia explotación agraria no constituye hecho imponible del IGIC, sin que, por tanto, deba emitirse factura.

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

- La entidad consultante presta a las heredades de agua que agrupa un servicio de administración y gestión sujeto al IGIC, siendo de aplicación el tipo cero. La entidad consultante está obligada a emitir factura cuyo destinatario es la heredad de agua. En la factura deberá constar como base imponible la contraprestación del servicio de administración y gestión, sin que pueda minorar la base imponible, por no disponer de la naturaleza de descuento, la compensación que se pudiera realizar por las deudas que tiene la entidad consultante con las heredades derivadas de la adquisición de agua.

- La comercialización por parte de la entidad consultante del agua captada supone la realización de dos operaciones: la entrega de agua de la heredad a la entidad consultante, sujeta a tipo cero, y, por otra parte, la entrega de agua de la entidad consultante a un tercero también sujeta al tipo cero.

La heredad de agua tiene obligación de emitir una factura cuyo destinatario es la entidad consultante. Como base imponible de la entrega de agua deberá consignar en la factura la contraprestación de la operación, con independencia de que dicha cantidad no sea objeto de abono sino que se articule como descuento del canon exigido por la entidad consultante a la heredad de agua por la prestación de servicio de administración y gestión.

La obligación material de emisión de factura podrá ser realizada por la entidad consultante, en los términos establecidos en el artículo 5 del Reglamento de facturación.

La entidad consultante está obligada a emitir factura por la entrega de agua a terceros.

- La entidad consultante podrá deducir las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que utilice en la realización de las prestaciones de servicios y entregas de bienes sujetas y no exentas al IGIC aunque tributen al tipo cero. El ejercicio de la deducción estará condicionado, además, al cumplimiento del resto de los requisitos exigidos por el Capítulo Primero del Título II de la Ley 20/1991.

- La utilización por una heredad del agua de su titularidad en su propia explotación agraria no constituye hecho imponible del IGIC, sin que, por tanto, deba emitirse factura.

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, 30 de junio de 2016

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA Y PLANIFICACIÓN

Luís Guillermo Padilla Macabeo