Gobierno de Canarias
Consejería de Hacienda, Presupuestos y Asuntos Europeos
Viceconsejería de Hacienda, Planificación y Asuntos Europeos

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 - Fax: 922 922 381

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 2045 (11/01/21)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 22.8.2º Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad mercantil consultante planteó en su día si cabía la modificación de la base imponible prevista en el artículo 22.6 de la Ley 20/1991, en relación a prestaciones de servicios sujetas y no exentas al IGIC donde las cuotas repercutidas no habían sido abonadas por los destinatarios de las operaciones (entidades integrantes del grupo empresarial Thomas Cook, no establecidas en Canarias, que habían iniciado un procedimiento de declaración de insolvencia ante un tribunal británico).

Con base en la literalidad del artículo 22.8.2º de la Ley 20/1991, se emitió contestación (consulta 1981 de 3 de diciembre de 2019), plasmando la siguiente doctrina administrativa: "No *resultan aplicables los supuestos de modificación de la base imponible previstos en los números 6 y 7 del artículo 22 de la Ley 20/1991, cuando las entidades destinatarias de las operaciones, que no han hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas, no se encuentran establecidas en Canarias*".

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), en Auto de 29 de abril de 2020, asunto Ramada Storax C-756/19, declara contrario al Derecho de la Unión una norma nacional que se oponga a la recuperación de las cuotas del IVA por el concurso de una empresa de otro Estado miembro; por lo que sería posible la recuperación de las cuotas del IVA cuando el deudor concursado se encuentre establecido en otro Estado de la UE.

La Dirección General de Tributos estatal en la consulta V3346-20 de 12 de noviembre de 2020, señala con base en la jurisprudencia del TJUE, que cabe la modificación de la base imponible tratándose de créditos impagados en procedimientos concursales que se desarrollen por un órgano jurisdiccional de otro Estado miembro.

Expone la entidad mercantil consultante que dada la identidad de redacción entre el artículo 22.8.2º de la Ley 20/1991 y el artículo 80.Cinco.2º de la Ley 37/1992, se consulta si, conforme a la jurisprudencia comunitaria, cabe la modificación prevista en los números 6 del artículo 22 de la Ley 20/1991, cuando las entidades destinatarias de las operaciones, que no han hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas, no se encuentran establecidas en Canarias pero sí en la Unión Europea.

En caso de respuesta positiva, consulta si tiene efectos *ex tunc* el pronunciamiento comunitario de tal manera que quepa modificar la base imponible relativa a operaciones devengadas con anterioridad a la fecha del Auto del TJUE.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

La regulación, estatal o autonómica, sobre el IGIC prevalece sobre la normativa comunitaria de armonización del IVA; no obstante, la jurisprudencia comunitaria puede utilizarse como criterio interpretativo de la regulación del IGIC en materias donde resulte equivalente con la normativa del IVA, siempre y cuando no sea contraria a la normativa del IGIC. Por ello, la jurisprudencia derivada del Auto del TJUE de 29 de abril de 2020 (Asunto C-756/19) no resulta aplicable al IGIC porque es contraria a lo recogido en el artículo 22.8.2º de la Ley 20/1991, que dispone expresamente que no resultan aplicables los supuestos de modificación de la base imponible previstos en los números 6 y 7 del artículo 22 de la Ley 20/1991 cuando los destinatarios de las operaciones no se encuentren establecidos en Canarias.

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 Decreto 86/2016, de 11 de julio, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La entidad mercantil consultante planteó en su día si cabía la modificación de la base imponible prevista en el artículo 22.6 de la Ley 20/1991, en relación a prestaciones de servicios sujetas y no exentas al IGIC donde las cuotas repercutidas no habían sido abonadas por los destinatarios de las operaciones (entidades integrantes del grupo empresarial Thomas Cook, no establecidas en Canarias, que habían iniciado un procedimiento de declaración de insolvencia ante un tribunal británico).

Con base en la literalidad del artículo 22.8.2º de la Ley 20/1991, se emitió contestación (consulta 1981 de 3 de diciembre de 2019), plasmando la siguiente doctrina administrativa: "No *resultan aplicables los supuestos de modificación de la base imponible previstos en los números 6 y 7 del artículo 22 de la Ley 20/1991, cuando las entidades destinatarias de las operaciones, que no han hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas, no se encuentran establecidas en Canarias*".

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), en Auto de 29 de abril de 2020, asunto Ramada Storax C-756/19, declara contrario al Derecho de la Unión una norma nacional que se oponga a la recuperación de las cuotas del IVA por el concurso de una empresa de otro Estado miembro; por lo que sería posible la recuperación de las cuotas del IVA cuando el deudor concursado se encuentre establecido en otro Estado de la UE.

La Dirección General de Tributos estatal en la consulta V3346-20 de 12 de noviembre de 2020, señala con base en la jurisprudencia del TJUE, que cabe la modificación de la base imponible tratándose de créditos impagados en procedimientos concursales que se desarrollen por un órgano jurisdiccional de otro Estado miembro.

Expone la entidad mercantil consultante que dada la identidad de redacción entre el artículo 22.8.2º de la Ley 20/1991 y el artículo 80.Cinco.2º de la Ley 37/1992, se consulta si, conforme a la jurisprudencia comunitaria, cabe la modificación prevista en los números 6 del artículo 22 de la Ley 20/1991, cuando las entidades destinatarias de las operaciones, que no han hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas, no se encuentran establecidas en Canarias pero sí en la Unión Europea.

En caso de respuesta positiva, consulta si tiene efectos *ex tunc* de tal manera que quepa modificar la base imponible relativa a operaciones devengadas con anterioridad a la fecha del Auto del TJUE.

SEGUNDO.- El artículo 80.Cinco.2º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, dispone:

"*Cinco. En relación con los supuestos de modificación de la base imponible comprendidos en los apartados tres y cuatro anteriores, se aplicarán las siguientes reglas:*

1.ª No procederá la modificación de la base imponible en los casos siguientes:

(...)

2.ª Tampoco procederá la modificación de la base imponible cuando el destinatario de las operaciones no esté establecido en el territorio de aplicación del Impuesto, ni en Canarias, Ceuta o Melilla."

Por otra parte, el artículo 22.8.2º de la Ley 20/1991 dispone:

"*8. En relación con los supuestos de modificación de la base imponible comprendidos en los números 6 y 7 anteriores, se aplicarán las siguientes reglas:*

1.ª No procederá la modificación de la base imponible en los casos siguientes:

(...)

2.ª Tampoco procederá la modificación de la base imponible cuando el destinatario de las operaciones no esté establecido en el territorio de aplicación del Impuesto."

Se constata la existencia de una sustancial identidad en ambos preceptos.

El fallo del Auto del TJUE (Sala Séptima) de 29 de abril de 2020 [petición de decisión prejudicial planteada por el Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa — CAAD) — Portugal] — Ramada Storax, S. A. / Autoridade Tributária e Aduaneira (Asunto C-756/19), presenta el siguiente contenido:

"Los artículos 90 y 273 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa de un Estado miembro en virtud de la cual no se reconoce al sujeto pasivo el derecho a reducción del impuesto sobre el valor añadido pagado y correspondiente a créditos considerados irrecuperables al término de un procedimiento de quiebra cuando el carácter irrecuperable de los créditos en cuestión haya sido declarado por un órgano jurisdiccional de otro Estado miembro basándose en el Derecho en vigor en este último Estado miembro."

Este fallo implica, respecto a la normativa interna española, que el contenido del artículo 80.Cinco.2º de la Ley 37/1992 es contrario al Derecho de la Unión, por lo que sería

posible la recuperación de las cuotas de dicho tributo, cuando el deudor concursado se encuentre establecido en otro Estado de la Unión Europea; de hecho, la Dirección General de Tributos estatal en la consulta V3346-20 de 12 de noviembre de 2020, señala, con base en el fallo citado, que cabe la modificación de la base imponible tratándose de créditos impagados en procedimientos concursales que se desarrollen por un órgano jurisdiccional de otro Estado miembro de la Unión Europea. Concretamente la doctrina es la siguiente:

> "*Aunque la regla 2ª del artículo 80.Cinco, transcrita anteriormente, dispone que no resultarán de aplicación los supuestos de modificación de la base imponible del Impuesto previstos en los artículos 80.Tres y 80.Cuatro cuando el destinatario de las operaciones no esté establecido en el territorio de aplicación del Impuesto, ni en Canarias, Ceuta o Melilla, de conformidad con el auto del Tribunal en los supuestos de modificación de la base imponible del Impuesto en los términos previstos en el artículo 80.Tres de la Ley 37/1992 para los supuestos de créditos considerados incobrables como consecuencia de un proceso de insolvencia declarado por un órgano jurisdiccional de otro Estado miembro, en las condiciones señaladas, este requisito se entenderá cumplido cuando el destinatario se encuentre establecido en otro Estado miembro*. "

Como es bien sabido, Canarias queda fuera del ámbito de aplicación de las disposiciones comunitarias relativas a la armonización del IVA, conforme al artículo 4 del Reglamento (CEE) 1911/91 del Consejo, de 26 de junio de 1991, relativo a la aplicación de las disposiciones del Derecho comunitario de las Islas Canarias, y el artículo 6.1.b) de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo de 28 de noviembre de 2006 relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido; ello supondría que la regulación del IGIC no está obligada a acomodarse a los principios rectores de los impuesto sobre el volumen de ventas contenidos en la normativa comunitaria, ni las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea son directamente invocables, como ya ha tenido oportunidad de expresar el TJUE en Auto de 16 de abril de 2008 recaído en el Asunto C-186/07.

Ahora bien, siendo cierto que la Directiva de armonización del IVA no es de aplicación en lo que al IGIC se refiere, no es menos cierto que, resultando equivalentes en muchas ocasiones las regulaciones del IVA y del IGIC en algunos de sus ámbitos, no parece coherente que los criterios que se adopten para la interpretación del primero no se extiendan al segundo, y así ha sido reconocido por el Tribunal Supremo, el TEAC y la propia doctrina administrativa del IGIC emitida por este centro directivo.

Comenzando por la doctrina administrativa del IGIC, en la consulta 2032 de 12/10/2020 se analizó si la prestación de servicio de quiropráctica se encuentra exenta del IGIC por aplicación de la jurisprudencia contenida en la sentencia del TJUE de 27 de junio de 2019 (Asunto C-597/2017), expresando (el subrayado es nuestro):

> *"Si bien esta falta de inclusión en la ordenación de las profesiones sanitarias de los quiroprácticos, siempre ha sido la razón, al menos en el ámbito del IGIC, para no considerar al consultante como profesional médico o sanitario, no debe ser expresada ahora ignorando el criterio recientemente manifestado, por el Tribunal de Justicia de*

la Unión Europea en la sentencia de 27 de junio de 2019, asunto C-597/17, a la que hace referencia el escrito de la consulta.

Esta sentencia analiza la posible exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA), de los quiroprácticos y osteópatas, y, aunque no es vinculante en el territorio de aplicación del IGIC, su criterio no puede obviarse, dado que ambos impuestos exigen los mismos requisitos para aplicar este beneficio fiscal.

(...)

El territorio de las Islas Canarias, como parte de España, está integrado en el territorio de la Unión Europea, pero no, en el ámbito de aplicación del IVA; ello es debido al reconocimiento de un especial régimen económico y fiscal, derivado de sus circunstancias de lejanía e insularidad, que conlleva, entre otras muchas medidas, a la vigencia del IGIC y no del IVA. Por ello, a pesar del carácter no vinculante de la sentencia citada en el ámbito del IGIC, no podemos olvidar que en Canarias, igual que en el resto de la Unión Europea, rige el principio de libertad de circulación, y, que todos sus ciudadanos, incluidos los profesionales médicos o sanitarios, pueden prestar sus servicios sin limitaciones territoriales.

Si atendemos a las redacciones de esta exención, en el IVA y en el IGIC, veremos que ambas parten del citado artículo 132.1.c) de la Directiva 2006/112:

- En la Ley 4/2012, el artículo 50.Uno.3º señala:

"Artículo 50.- Exenciones en operaciones interiores.

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

(...)
3º. La asistencia a personas físicas por profesionales médicos o sanitarios, cualquiera que sea la persona a cuyo cargo se realice la prestación del servicio.
A efectos de esta exención tendrán la condición de profesionales médicos o sanitarios los considerados como tales por el ordenamiento jurídico (...).

- En la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, el artículo 20.Uno.3º dispone:

"Artículo 20.- Exenciones en operaciones interiores.

Uno.- Están exentas de este impuesto las siguientes operaciones:
(...)
3.º La asistencia a personas físicas por profesionales médicos o sanitarios, cualquiera que sea la persona destinataria de dichos servicios.
A efectos de este impuesto tendrán la condición de profesionales médicos o sanitarios los considerados como tales en el ordenamiento jurídico (...)".

Con esto queremos señalar que, teniendo la base de la exención, la misma redacción en el IVA y en el IGIC, es absurdo, que sea objeto de diferente interpretación en cada uno de estos impuestos, cuando son aplicables en un mismo país -aunque en distintos territorios-, que es miembro de la Unión Europea, y es una Directiva de su Consejo la que establece la base de la exención.

Ante esta situación, consideramos procedente seguir el criterio interpretativo del Tribunal Europeo que entiende que la exención no queda subordinada a que la titulación para la práctica de la profesión se encuentre incluida entre la de los profesionales sanitarios regulados por la legislación del Estado miembro, sino que será necesario que el profesional que quiera aplicar la exención posea las cualificaciones profesionales requeridas.

(...)"

También resulta relevante la doctrina contenida en la consulta de 29/12/2020 donde se acude directamente a la regulación comunitaria para determinar si un empresario o profesional se encuentra establecido (el subrayado es nuestro):

"*Si un empresario o profesional tiene en el territorio de aplicación del IGIC la sede de su actividad económica o su domicilio fiscal, se encuentra, en todo caso, establecido. Si no tiene en el territorio de aplicación del IGIC la sede de su actividad económica o su domicilio fiscal, pero dispone de establecimiento permanente, se encuentra establecido si dicho establecimiento permanente interviene en la concreta entrega de bien o en la prestación de servicio sujeta al IGIC.*

Cabe la posibilidad, por tanto, de que en determinada operación de entrega la entidad mercantil consultante se encuentre establecida (si el establecimiento permanente interviene en la entrega), o no se encuentre establecida (si el establecimiento permanente no interviene en la entrega). Este hecho es fundamental para determinar quién es el sujeto pasivo en la entrega y, por tanto, al que se le exige el cumplimiento de la obligación tributaria principal que no es otra cosa que el pago a la Hacienda autonómica de la cuota del IGIC devengada.

Existe plena coincidencia en la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido (artículo 84.2 de la Ley 37/1992) y del IGIC (artículo 19.3 de la Ley 20/1991) de cuándo se entiende que un empresario o profesional se encuentra establecido, por lo que consideramos oportuno acudir, aunque Canarias se encuentra fuera del ámbito de aplicación del sistema común del IVA, al Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011, del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (en adelante, Reglamento de ejecución).

Se desprende del artículo 53 del Reglamento de ejecución que la regla general para entender que un establecimiento permanente interviene en una entrega de bien o en una prestación de servicios sujeta al IGIC es la utilización de los medios técnicos y humanos adscritos al mismo para la realización de actos inherentes a la realización de la entrega o de la prestación. Debe utilizarse ambos medios (los técnicos y los humanos) y no uno de ellos, ya sea antes o durante la entrega del bien o la prestación del servicio.

No obstante, cuando los medios del establecimiento permanente se utilicen exclusivamente para llevar a cabo tareas administrativas auxiliares, tales como la contabilidad, la facturación, el cobro de créditos o la tramitación de la declaración de importación, no se considerará que los medios técnicos y humanos se han utilizado

a los fines de la entrega del bien o de la prestación de servicios.

(...)"

En resolución del TEAC (Sala Segunda) de 21/10/2020, recurso 00-01789-2017, se expresa (el subrayado es nuestro):

"El citado artículo de la Ley de IVA es la transposición al Ordenamiento interno de la norma contenida en el artículo 5, apartado 8, de la Directiva 77/388/CEE, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva del Consejo, en materia de IVA. Desde el 1 de enero de 2007, la Sexta Directiva fue reemplazada por la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA, siendo en la actualidad el artículo 19, párrafo primero, de este nuevo texto el que recoge la previsión del ya derogado artículo 5.8 de la Sexta Directiva, ello en los siguientes términos:

"Los Estados miembros quedan facultados para considerar que la transmisión, a título oneroso o gratuito o bajo la forma de aportación a una sociedad de una universalidad total o parcial de bienes no supone la realización de una entrega de bienes y que el beneficiario continúa la personalidad del cedente."

En la interpretación del supuesto de no sujeción contemplado en el artículo 7.1º de la Ley de IVA es relevante la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE en lo sucesivo) dictada en la interpretación de su antecedente comunitario, esto es, del artículo 19 de la Directiva 2006/112/CE.

Por lo que respecta al IGIC, es preciso señalar que, puesto que el artículo 9.1º de la Ley 20/1991 es trasunto, a la fecha, del artículo 7.1º de la Ley de IVA, siendo así que la redacción de ambos preceptos es muy similar, debe concluirse que dicho precepto 9.1º, que regula este supuesto de no sujeción, debe seguir una pauta de interpretación conjunta a la adoptada en relación con el IVA, lo que conduce a la toma en consideración de la jurisprudencia comunitaria.

No desconoce este Tribunal el auto del TJUE, de fecha 16 de abril de 2008, asunto C-186/07, Club Náutico de Gran Canaria, por medio del cual el TJUE inadmitió una cuestión prejudicial presentada por el Tribunal Superior de Justicia de Canarias, por entender que el IGIC se encuentra fuera del ámbito de aplicación de la Sexta Directiva, entonces norma de armonización del IVA en la Unión Europea, hoy día sustituido por la antes citada Directiva 2006/112/CE.

Siendo pacífico, pues, que las Directivas de armonización del IVA no son de aplicación en lo que al IGIC se refiere, no es menos cierto que, resultando equivalentes en España las regulaciones del IVA y del IGIC en algunos de sus ámbitos, no parece coherente que los criterios que se adopten para la interpretación del primero no se extiendan al segundo, máxime cuando dichos criterios no sólo emanan de la jurisprudencia comunitaria, sino que han llegado también a la jurisprudencia patria dictada sobre la cuestión.

(...)"

Por último, en el apartado 1 del fundamento jurídico segundo de la sentencia del

Tribunal Supremo 1524/2020 de 16 de noviembre de 2020 (R.Casación 4942/2018), se señala:

> *"Gran parte de las objeciones que opone la parte recurrente a la aplicación al territorio canario de la jurisprudencia de esta Sala y del Tribunal de Luxemburgo, recaída en relación con el IVA, ha sido ya contestada en pronunciamientos anteriores, entre otros en nuestra sentencia de 14 de abril de 2020, dictada en el recurso de casación núm. 6601/2017. En el citado recurso, se planteaba también la cuestión de la aplicación de la doctrina del TJUE y del Tribunal Supremo sobre el IVA a aspectos del impuesto general indirecto canario cuando la regulación de éste –como aquí sucede- era sustancialmente idéntica que la prevista para el IVA y ya había interpretación de aquellos órganos jurisdiccionales.*
>
> *Como sucede ahora, la Comunidad Autónoma pretendía que la regulación que, al respecto, establece la normativa de la Unión Europea y, sobre todo la interpretación que de esa normativa efectúa el Tribunal de Luxemburgo, no es extrapolable al caso pues ni aquella normativa, ni la del IVA, ni esa jurisprudencia despliegan sus efectos en Canarias, encontrándose recogida tal exclusión en el art 4 del Reglamento (CEE) 1911/1991, del Consejo, de 26 de junio de 1991, relativo a la aplicación de las disposiciones de derecho comunitario en las Islas Canarias.*
>
> *Contestamos a ese razonamiento –y así debemos reiterarlo ahora- que cuando el legislador estatal, en ambos cuerpos normativos, y también mediante las mismas normas estatales, durante el mismo período de vigencia, ha querido regular una materia de manera idéntica (en el caso, la relación alternativa y no excluyente entre compensación y devolución de cuotas) y cuando ambos supuestos, por voluntad del legislador nacional, resultan tratados de manera idéntica, no hay razón para que sean interpretados de forma distinta por la sola razón de que se haya fundamentado tal interpretación en una sentencia que alude a una norma europea, que no constituye, en puridad, la ratio decidendi de la sentencia recurrida, sino que ésta descansa en el principio de neutralidad, esencial no solo en el IVA, sino también - ocioso es decirlo - en el IGIC."*

No obstante todo lo expuesto, a juicio de este centro directivo, la jurisprudencia contenida en el fallo del Auto de 29 de abril de 2020 del TJUE, asunto Ramada Storax C-756/19, ya lo adelantamos, no resulta trasladable al IGIC.

Efectivamente, el artículo 80.Cinco.2º de la Ley 37/1992 aunque disponga textualmente que no procede la modificación de la base imponible cuando el destinatario radique fuera del territorio nacional, en virtud de los principios de primacía y de aplicación directa del derecho de la Unión y, conforme a la jurisprudencia que nos ocupa, la base imponible puede modificarse cuando el destinatario de la operación se encuentra establecido fuera de España pero dentro de la Unión Europea; sin embargo, dicha jurisprudencia no cabe trasladarla directamente al ámbito del IGIC, porque expresamente el artículo 22.8.2º de la Ley 20/1991 dispone la no modificación de la base imponible cuando el destinatario de la operación no se encuentra establecido en Canarias; ello supone que en tanto no se modifique

la redacción del precepto, debe aplicarse directamente el artículo 22.8.2º de la Ley 20/1991 en los estrictos términos en él contenidos; por todo ello, con la redacción vigente no cabe la modificación de la base imponible prevista en los números 6 y 7 cuando el destinatario de la operación no se encuentra establecido en el territorio de aplicación del IGIC.

Para entender lo manifestado en el párrafo anterior, resulta interesante traer a colación la problemática que en su día se planteó respecto al supuesto de exención previsto en el derogado artículo 10.1.13º de la Ley 20/1991 por su identidad con el artículo 20.Uno.13º de la Ley 37/1992. Este último precepto, hasta el día 31 de diciembre de 1998, presentaba la siguiente dicción:

> "*13.º Los servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, cualquiera que sea la persona o entidad a cuyo cargo se realice la prestación, siempre que tales servicios estén directamente relacionados con dichas prácticas y sean realizados por las siguientes personas o entidades:*
>
> *a) Entidades de derecho público.*
>
> *b) Federaciones deportivas.*
>
> *c) Comité Olímpico Español.*
>
> *d) Entidades o establecimientos deportivos privados de carácter social cuyas cuotas no superen las cantidades que se indican a continuación:*
>
> *Cuotas de entrada o admisión: 300.000 pesetas.*
>
> *Cuotas periódicas: 5.000 pesetas mensuales.*
>
> *La exención no se extiende a los espectáculos deportivos.*"

La redacción de igual supuesto de exención en el IGIC estaba contemplada en el actualmente derogado artículo 10.1.13º de la Ley 20/1991 en los siguientes términos:

> "*13º Los servicios prestados por entidades de derecho público, federaciones deportivas o entidades o establecimientos deportivos privados de carácter social, a quienes practiquen el deporte o la educación física, cualquiera que sea la persona o entidad a cuyo cargo se realice la prestación, siempre que tales servicios estén directamente relacionados con dichas prácticas y las cuotas de los mismos no superen las cantidades que a continuación se indican:*
>
> *Cuotas de entrada o admisión: 240.000 pesetas.*
>
> *Cuotas periódicas: 3.600 pesetas mensuales.*
>
> *Estas cuantías podrán modificarse en la Ley de Presupuestos Generales del Estado de cada año*."

El TJUE mediante sentencia de 7 de mayo de 1998, Asunto C-124/96 decide lo siguiente:

> "*Declarar que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben*

con arreglo a lo dispuesto en la letra m) del apartado 1 de la Parte A del artículo 13 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme, al disponer que la exención del IVA de que disfrutan las prestaciones directamente relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física sólo se aplicará a las entidades privadas cuyas cuotas de entrada o periódicas no sobrepasen una determinada cuantía."

Dada la similitud de la redacción en el IVA y en el IGIC, un club deportivo sin ánimo de lucro solicitó la devolución de las cuotas del IGIC declaradas respecto a aquellos servicios relacionados con la práctica del deporte y cuyos destinatarios habían estado obligados a abonar una cuota de entrada o admisión superior a los importes expresados en el artículo 10.1.13º de la Ley 20/1991, que suponía la inaplicación de la exención.

La Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, con sede en Las Palmas, en sentencia de 25/11/2004, declaró el derecho del club deportivo a la devolución de ingresos indebidos razonando que la sentencia del TJUE de 7 de mayo de 1998 había condenado a España por incumplimiento de la Sexta Directiva sobre armonización fiscal debido a que la exención establecida en el IVA para las cuotas satisfechas por servicios de práctica del deporte prestado por entidades deportivas de carácter social se condicionaba en la legislación española a que no superasen determinadas cuantías (distinguiéndose entre cuotas de entrada o admisión y cuotas periódicas), siendo tal limitación contraria a la indicada Directiva, y que, pese a tratarse de cuotas del IGIC, la semejanza de este tributo con el IVA, y la identidad entre el artículo 20.Uno.13º de la Ley 37/1992, del IVA, y el art. 10.1.13º de la Ley 20/1991, impiden establecer distingos interpretativos.

Recurrida en amparo, el Tribunal Constitucional (TC) en los fundamentos jurídicos 4 y 5 de su sentencia 194/2006, de 19 de junio, expresa lo siguiente (el subrayado es nuestro):

"4. Para efectuar el enjuiciamiento de la cuestión central planteada por el recurso de amparo del Gobierno de Canarias hemos de partir de que tanto la resolución judicial como la totalidad de las partes de este proceso constitucional admiten que la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 7 de mayo de 1998 declaró contrario al Derecho comunitario un precepto de la Ley reguladora del IVA literalmente idéntico al contenido en la Ley reguladora del impuesto general indirecto canario que fue dejado de aplicar por el órgano judicial, pero que la declaración efectuada por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas no afectó a dicho último precepto. <u>En consecuencia éste (el art. 10.1.13 de la Ley 20/1991) era una disposición legal vigente y no afectada por la declaración del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, de modo que el órgano judicial no podía dejar de aplicarla sin plantear, o bien cuestión de inconstitucionalidad, si entendía contraria al principio de igualdad la diferencia de trato que respecto de la aplicación del impuesto</u>

general indirecto canario y el IVA había ocasionado la anulación de los límites a la exención en el ámbito del último de los indicados tributos, o bien cuestión prejudicial, si estimaba que la regulación establecida en el impuesto general indirecto canario sobre el extremo que a los efectos del caso interesan era contraria al Derecho comunitario, pues, conforme al art. 234 del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea, "cuando se plantee una cuestión de este tipo en un asunto pendiente ante un órgano jurisdiccional nacional, cuyas decisiones no sean susceptibles de ulterior recurso judicial de Derecho interno, dicho órgano estará obligado a someter la cuestión al Tribunal de Justicia.

(…)

5. La necesidad del planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad resulta incondicionada en relación con las normas legales posteriores a la Constitución si no parece posible mantener una interpretación de ellas que acomode su sentido y aplicación a la Norma Suprema. No resulta pertinente extenderse más en ello, por cuanto el órgano judicial no ha fundado la parcial inaplicación del precepto legal (en cuanto que condiciona el disfrute de la exención a la cuantía de las cuotas de entrada o admisión y de las periódicas) en la vulneración del principio de igualdad, sino que, dado el paralelismo existente entre el art. 20.1.13 de la Ley 37/1992, del IVA, y el art. 10.1.13 de la Ley 20/1991, reguladora del impuesto general indirecto canario, extendió a éste último precepto la declaración efectuada por la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas respecto del primero.

Por otra parte (siempre que concurran los presupuestos fijados al efecto por el propio Derecho comunitario, cuya concurrencia corresponde apreciar a los Jueces y Tribunales de la jurisdicción ordinaria), el planteamiento de la cuestión prejudicial para dejar de aplicar una norma legal vigente por su contradicción con el Derecho comunitario resulta imprescindible para el respeto al sistema de fuentes establecido como garantía inherente al principio de legalidad, al que están sometidas las actuaciones de la Administración (art. 103 CE) y de los Tribunales (art. 117.1 CE). Es más, en la medida en que la actuación de los Tribunales de Justicia no encuentra otro límite normativo que el constituido por las normas de rango legal, la sujeción y el respeto a este límite configuran la frontera de la competencia judicial en la cual el Juez encuentra su legitimidad democrática.

La cuestión de si, al dejar de aplicar el art. 10.1.13 de la Ley 20/1991, reguladora del impuesto general indirecto canario, en cuanto condicionaba la aplicación de la exención a la cuantía de las cuotas de entrada o periódicas satisfechas a las entidades de constante referencia, se vulneró o no el sistema de fuentes relativo al control de normas ha de recibir en el caso sometido a nuestro enjuiciamiento una respuesta afirmativa. En efecto, resulta patente que una Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas que declara la incompatibilidad entre la normativa nacional y una Directiva comunitaria no puede justificar la inaplicación de una Ley en un territorio en el cual la Directiva no despliega sus efectos [la inaplicabilidad en el territorio ultraperiférico de Canarias de la Sexta Directiva sobre armonización fiscal se encuentra recogida en el art. 4 .1 del Reglamento (CEE) núm. 1911/1991, del Consejo, de 26 de junio de 1991, relativo a la aplicación de las disposiciones del Derecho comunitario en las Islas Canarias; tal exclusión se contiene también en el art. 3 de la Directiva, conforme al cual "no tendrán la consideración de 'interior del país',

los territorios nacionales siguientes: ... Islas Canarias"]. Es más, esta afirmación, que sin duda puede realizarse incluso tratándose de la aplicación de la misma Ley en un territorio al que no alcanza la eficacia jurídica de la Directiva, resulta si cabe aún más incontrovertible cuando estamos en presencia de una Ley distinta a la declarada contraria al Derecho comunitario. Que su contenido material sea idéntico no supone sino el ejercicio de la libertad de configuración del legislador que, incluso cuando opera con un margen de actuación distinto, puede optar por introducir allí donde tiene tal margen (Canarias) la misma regulación que donde no lo tiene (territorio peninsular). Es cierto que, como consecuencia de la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 7 de mayo de 1998, el legislador, mediante la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social, acomodó la regulación del IVA al Derecho comunitario, suprimiendo todo límite para el disfrute de la exención que procediese de la cuantía de las cuotas de entrada o periódicas (art. 7 de la citada Ley 50/1998), y que además optó por modificar en idéntico sentido la regulación de la misma exención en el impuesto general indirecto canario, manteniendo así la homogeneidad normativa existente hasta la declaración de disconformidad con el Derecho comunitario que la citada Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas incorpora. Ahora bien, la constatación de que el legislador ha establecido una regulación homogénea de la misma exención en ambos tributos (IVA e impuesto general indirecto canario) no autoriza al órgano judicial para dejar de aplicar un precepto legal vigente sin acudir a los instrumentos que el Ordenamiento jurídico arbitra para el control de su acomodación a la Constitución o al Derecho comunitario."

Con base en todo lo expuesto, el TC falla otorgando el amparo, anulando la sentencia y ordenando retrotraer las actuaciones, dado que el artículo 10.1.13º de la Ley 20/1991 era una disposición legal vigente en el momento del pronunciamiento judicial y no afectada por la sentencia del tribunal comunitario, y el Tribunal Superior de Justicia de Canarias no podía dejar de aplicar dicho precepto sin plantear, o bien cuestión de inconstitucionalidad ante el TC, si entendía contraria al principio de igualdad la diferencia de trato que respecto de la aplicación del IGIC y el IVA había ocasionado la anulación de los límites a la exención en el ámbito del IVA, o bien planteando cuestión prejudicial ante el TJUE, si entendía que la redacción del artículo 10.1.13º de la Ley 20/1991 no se adecuaba a la normativa comunitaria.

El Tribunal Superior de Justicia de Canarias se decantó por plantear una cuestión prejudicial al TJUE. Por Auto de 26 de noviembre de 2006 es inadmitida, en cuanto que la normas armonizadoras de los tributos sobre el volumen de los negocios (Sexta Directiva en dicha fecha) no puede aplicarse ni directamente al IGIC, dado que Canarias se encuentra fuera del ámbito de aplicación del sistema común del IVA (artículo 4 del Reglamento (CEE) 1911/91 del Consejo, de 26 de junio de 1991), ni tampoco indirectamente porque la Ley 20/1991 no efectúa remisión alguna a la Sexta Directiva.

Dada la inaplicación al IGIC de la jurisprudencia que nos ocupa, no cabe entrar en la consulta sobre los efectos ex tunc.

TERCERO.- Conforme con lo expuesto, es criterio de este centro directivo que la regulación, estatal o autonómica, sobre el IGIC prevalece sobre la normativa comunitaria de armonización del IVA; no obstante, la jurisprudencia comunitaria puede utilizarse como criterio interpretativo de la regulación del IGIC en materias donde resulte equivalente con la normativa del IVA, siempre y cuando no sea contraria a la normativa del IGIC. Por ello, la jurisprudencia derivada del Auto del TJUE de 29 de abril de 2020 (Asunto C-756/19) no resulta aplicable al IGIC porque es contraria a lo recogido en el artículo 22.8.2º de la Ley 20/1991, que dispone expresamente que no resultan aplicables los supuestos de modificación de la base imponible previstos en los números 6 y 7 del artículo 22 de la Ley 20/1991 cuando los destinatarios de las operaciones no se encuentren establecidos en Canarias.

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.

Las Palmas de Gran Canaria, 11 de enero de 2021

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA,

PLANIFICACIÓN Y ASUNTOS EUROPEOS

Fermín Delgado García