

***LAS EXENCIONES EN OPERACIONES INTERIORES  
EN EL IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO***

**Luis Miguel Blasco Arias**

*Profesor de Derecho Financiero y Tributario del Departamento de Ciencias Jurídicas  
de la Facultad de Ciencias Jurídicas de la Universidad de Las Palmas de Gran Canaria*

<b>SUMARIO:</b>	I. Introducción.
	II. Concepto.
	III. Fundamento.
	IV. Efectos.
	V. Clasificación.
	VI. Enumeración y desarrollo.
	Bibliografía.

## I. INTRODUCCIÓN

Las exenciones en el Impuesto General Indirecto Canario, en adelante IGIC, constituyen uno de los elementos denominados como esenciales de la estructura de este tributo. Tanto es así, que el estudio del hecho imponible de este impuesto no quedaría completo sin abarcar el complejo mundo de las exenciones al mismo<sup>1</sup>. Con ser un elemento de naturaleza excepcional<sup>2</sup> (pues supone la no aplicación del gravamen a hechos o situaciones, en principio, definidas por el hecho imponible como aptas para ser gravadas) pero de uso frecuente, la aparición de esta figura jurídica hace necesaria su adecuación a los principios constitucionales en general, pues de lo contrario estaríamos conculcando el principio constitucional tributario por excelencia: el deber de contribuir, recogido en nuestra Constitución Española en su artículo 31.1<sup>3</sup>. De ahí, que la enumeración y desarrollo de cada una de las exenciones en el IGIC, vaya precedida de un breve esbozo sobre su fundamento. Finalmente, la importancia de un análisis pormenorizado de este instituto jurídico tributario está fuera de toda duda: como elemento perturbador de la mecánica del gravamen de todo tributo y especialmente de un tributo sobre el consumo como este que vamos a analizar<sup>4</sup>, conviene precisar de forma técnicamente correcta la aplicación de esta figura jurídico tributaria en cada supuesto concreto.

En consecuencia, hemos decidido abordar el presente trabajo sobre las exenciones en operaciones interiores en el IGIC, desde una doble perspectiva. En primer lugar, exponiendo unas breves notas sobre sus aspectos generales, como son el concepto, su fundamento, y los efectos que produce su aplicación en el funcionamiento general del tributo. En segun-

1 LOZANO SERRANO, Carmelo, *Exenciones Tributarias y Derechos Adquiridos*, Tecnos, Madrid, 1988, pág. 39.

2 CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías, *Ordenamiento Tributario Español*, 4ª edic., Cívitas, Madrid, 1985, pág. 325; ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César, *Sistema Tributario Español y Comparado*, Tecnos, Madrid, 1986, págs. 73 y 74.

3 SÁINZ DE BUJANDA, Fernando, *Teoría jurídica de la Exención Tributaria. Informe para un coloquio*, Hacienda y Derecho, v. III, IEP, Madrid, 1968, pág. 395; LOZANO SERRANO, Carmelo, *op. cit.*, págs. 23 y sigs.; HERRERA MOLINA, Pedro Manuel, *La Exención Tributaria*, Colex, Madrid, 1990, págs. 95 y sigs.

4 SERRANO SOBRADO, José Antonio, *El IVA, Comentarios al Proyecto de Ley*, Servicio de Publicaciones del Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1985, pág. 21; LÓPEZ DE ARRIBA y GUERRI, Alberto Luis, *Las exenciones: conceptos generales y clasificación*, Impuestos, número extraordinario, diciembre, 1985.

do lugar, hemos desarrollado una clasificación de las exenciones en operaciones interiores que nos permita abordar su estudio con racionalidad y eficacia. Finalmente y siguiendo la clasificación propuesta, hemos procedido a enumerarlas y a desarrollar el articulado de la Ley del IGIC (Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico-Fiscal de Canarias, modificada por el Real Decreto-Ley 21/1993, de 29 de diciembre y por Ley 19/1994, de 6 de julio de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias) y de su Reglamento (Real Decreto 1473/1992, de 4 de diciembre). En cuanto al Reglamento que desarrolla la Ley del impuesto mencionada, hemos de comentar que se encuentra en la actualidad suspendida su aplicación, suspensión acordada por la Sala 3ª del Tribunal Supremo mediante auto de 12 de junio de 1993, auto que por lo demás todavía no ha sido publicado. No obstante esta situación, al no mediar aún resolución declaratoria de la nulidad de dicha normativa hemos decidido mantener las referencias reglamentarias con el interés de ofrecer la más amplia comprensión del tributo.

## II. CONCEPTO

Ni la Ley, ni el Reglamento del impuesto, dan un concepto específico del término operaciones interiores en el IGIC. No obstante, entenderemos por operaciones interiores, aquellas entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito de aplicación del impuesto que no sean calificadas como exportaciones u operaciones asimiladas.

## III. FUNDAMENTO

En la enumeración de las exenciones que estudiaremos más adelante, vamos a encontrar una variedad de fundamentos significativa: de carácter social, de carácter cultural, de carácter económico y de carácter técnico (exenciones que persiguen evitar, fundamentalmente, la doble imposición sobre un mismo hecho, situación, etc.), a los que iremos aludiendo al comienzo del estudio de cada uno de los grupos en los que hemos clasificado las exenciones de este impuesto.

## IV. EFECTOS

En general, las operaciones que vamos a estudiar seguidamente son denominadas por la doctrina como exenciones limitadas. La limitación se establece sobre el derecho a la deducción de las cuotas soportadas en las adquisiciones, por lo que, en estos supuestos, el sujeto pasivo, empresario o profesional, se convierte en consumidor final, debiendo soportar el gravamen del impuesto que no podrá recuperar sino por su incorporación al coste de los distintos productos o servicios que realice en el ejercicio de las actividades de entregas de bienes y prestación de servicios. En consecuencia, como ha señalado el profesor CLAVIJO HERNÁNDEZ, "el sujeto exento lo es respecto de sus actividades de entrega de bienes, prestación de servicios o importación, pero no respecto de sus adquisiciones"<sup>5</sup>.

---

5 CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco, *et. al.*, *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*, Cap. X, 8ª edic., Marcial Pons, Madrid, 1992, pág. 494.

Finalmente, en estos supuestos, lógicamente no se produce ni el devengo, ni la repercusión, ni el ingreso de cuota alguna<sup>6</sup>.

## V. CLASIFICACIÓN

La Ley del impuesto, como el Reglamento que la desarrolla, contienen fundamentalmente el conjunto de exenciones aplicables.

Para el análisis de las mismas, utilizaremos tanto la sistematización que nos ofrecen las disposiciones legales anteriormente señaladas, como otras clasificaciones acuñadas por la doctrina, con la intención de ofrecer la más eficaz comprensión del conjunto de normas que comenzamos a analizar.

Las exenciones en operaciones interiores en el IGIC, se pueden clasificar según el objeto de la actividad exenta en los siguientes grupos y subgrupos:

### **1. Actividad sanitaria**

- 1.1 Servicios de hospitalización y asistencia sanitaria.
- 1.2 Servicios de profesionales médicos y sanitarios.
- 1.3 Servicios de protésicos dentales.
- 1.4 Actividades médicas o de investigación con elementos del cuerpo humano.
- 1.5 Servicios de transporte de enfermos o heridos.

### **2. Servicios sociales**

- 2.1 Actividades de la Seguridad Social, entidades gestoras o colaboradoras.
- 2.2 Servicios de asistencia social.
- 2.3 Cesiones de personal de instituciones religiosas.
- 2.4 Actividades sociales dirigidas directamente a los miembros de entidades políticas, sindicales, religiosas, patrióticas, filantrópicas o cívicas.

### **3. Actividades de educación y cultura**

- 3.1 Servicios de enseñanza en centros docentes, y de formación o reciclaje profesional.
- 3.2 Clases particulares.
- 3.3 Actividades deportivas y de educación física.
- 3.4 Servicios prestados por entidades culturales de carácter social.
- 3.5 Entregas de pinturas, esculturas y grabados.
- 3.6 Los servicios profesionales de artistas plásticos, escritores, colaboradores gráficos y fotográficos, autores teatrales y compositores.

---

6 DE LA OLIVA AGULLÓ, Andrés M<sup>a</sup> y VÁZQUEZ DE LA TORRE GONZÁLEZ-MENESES, Antonio, *Impuesto sobre el Valor Añadido*, Escuela de la Hacienda Pública, 2<sup>a</sup> edic., Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1991, págs. 64 y sigs.; ANTÓN PÉREZ, José, *Las exenciones en operaciones interiores*, Impuestos, número extraordinario, diciembre 1985, págs. 53 y sigs.

#### **4. Operaciones de seguro y financieras**

4.1 Operaciones de seguro, reaseguro y capitalización.

4.2 Operaciones financieras:

- a) Los depósitos en efectivo y las operaciones relacionadas con los mismos.
- b) Los créditos y préstamos en dinero, así como las demás operaciones relativas a los mismos.
- c) Fianzas, avales y demás garantías del crédito.
- d) Operaciones relativas a transferencias, giros, cheques y demás órdenes de pago.
- e) Operaciones con billetes, monedas y divisas.
- f) Servicios y operaciones relativas a títulos-valores.
- g) Los servicios de negociación y mediación en las operaciones descritas anteriormente.
- h) La gestión y depósito de las instituciones de Inversión Colectiva y de otros.
- i) Los servicios de intervención prestados por fedatarios públicos con motivo de la realización de las operaciones descritas en este apartado.

#### **5. Exenciones relativas al carácter estatal de la actividad o del agente**

5.1 Los servicios públicos postales.

5.2 Las entregas de efectos timbrados.

5.3 La lotería, apuestas y juegos.

#### **6. Actividades inmobiliarias**

6.1 Las entregas de terrenos que no tengan la condición de edificables.

6.2 Las entregas de terrenos aportados a las Juntas de Compensación, así como sus posteriores adjudicaciones.

6.3 Las segundas y ulteriores entregas de edificaciones.

6.4 Los arrendamientos que tengan la consideración de servicios.

#### **7. Exenciones según el carácter del transmitente y el volumen de operaciones**

7.1 Las entregas de bienes realizadas por los comerciantes minoristas.

7.2 Las entregas de bienes y prestaciones de servicios cuyo volumen de operaciones no exceda de 3.000.000 de pesetas.

#### **8. Exenciones varias**

8.1 Los servicios prestados directamente a sus miembros por uniones, agrupaciones, o determinadas entidades.

#### **9. Exenciones por motivos económicos**

9.1 Los servicios de telecomunicación.

9.2 Exenciones sobre bienes de inversión.

9.3 Exenciones sobre las entidades ZEC.

## **10. Exenciones técnicas**

10.1 Entregas de bienes utilizados en operaciones exentas.

10.2 Entregas de bienes de cuya adquisición no se pudo deducir el IGIC soportado.

## **VI. ENUMERACIÓN Y DESARROLLO**

### **1. ACTIVIDAD SANITARIA<sup>7</sup>**

*Fuentes:*

– Arts. 10.2, 3, 4, 5, 15 de la Ley.

– Arts. 11.1, 4º, 5º, 13º, 15º, 20º del Reglamento.

#### **1.1 Servicios de hospitalización y asistencia sanitaria**

El fundamento de este grupo de exenciones se corresponde con la finalidad social que cumplen estos servicios. Así, señala el artículo 10.2 de la Ley, las prestaciones de servicios de hospitalización y de asistencia sanitaria estarán exentas.

La Ley impone una condición cuando estas prestaciones sean realizadas por entidades o establecimientos de derecho privado: que presten los servicios en régimen de precios autorizados.

Por precios autorizados, el Reglamento del impuesto en su artículo 11.2º, segundo párrafo, dispone, que se entenderán aquéllos cuya alteración esté sujeta al trámite previo de autorización o comunicación a algún órgano de la Administración. Este requisito exigido por la Ley y su Reglamento, tiene el sentido de evitar el disfrute de este beneficio fiscal por entidades o establecimientos de naturaleza puramente mercantil, y en consecuencia con precios que no asuman como componente del mismo el fundamento social de este tipo de servicios.

Un supuesto típico de entidades o establecimientos privados exentos, sería aquel cuyos servicios hospitalarios y de asistencia sanitaria estén concertados con la Seguridad Social o sus entidades colaboradoras<sup>8</sup>.

Por otro lado, el Reglamento del impuesto considera exentos, igualmente, un conjunto de servicios directamente relacionados con los de hospitalización y de asistencia sanitaria. Así, estarán exentas las prestaciones de servicios y entregas de bienes siguientes: alimentación y alojamiento, quirófano, suministro de medicamentos y material sanitario y otros análogos, prestados por clínicas, laboratorios, sanatorios y demás establecimientos de hospitalización y asistencia sanitaria (párrafo tercero del apartado 2º del número 1 del artículo 11).

---

7 CONCORDANCIAS NORMATIVAS: Arts. 20. Uno. 2º, 3º, 4º y 15º de la Ley del IVA.

8 DOCTRINA ADMINISTRATIVA: Los servicios prestados por un establecimiento termal no pueden considerarse como actividades sanitarias sometidas al régimen de precios autorizados, incluidos los servicios de alojamiento y hostelería prestados por dicho establecimiento (C.C.I.D.G.T. 17.1.1987).

Finalmente, el párrafo 4º del artículo 11.2º del Reglamento dispone, que la exención no se extenderá a:

- Las entregas de medicamentos cuyo consumo se realice fuera de los establecimientos sanitarios señalados anteriormente.
- Los servicios de alimentación, alojamiento y restaurante, prestados a personas distintas de los destinatarios de los servicios exentos o del propio personal dependiente de la empresa<sup>9</sup>.
- Los servicios veterinarios.

### **1.2 Servicios de profesionales médicos y sanitarios**

En este supuesto, el fundamento de la exención se corresponde con el señalado en el punto anterior, esto es, el contenido social de los servicios.

La Ley del impuesto (art. 10.1.3) señala como supuestos exentos, las prestaciones de servicios de profesionales médicos y sanitarios. En igual sentido, su Reglamento en el artículo 11.3º.

Los requisitos establecidos por el precepto señalado, para que la exención sea aplicable, son los siguientes:

En primer lugar, estas prestaciones de servicios van a estar exentas siempre que se realicen en el ejercicio de profesiones médicas y sanitarias definidas como tales por el Ordenamiento Jurídico. En consecuencia, estarán exentas las prestaciones de servicios realizadas por licenciados en Medicina y Cirugía<sup>10</sup>, el personal auxiliar sanitario (ayudantes técnicos sanitarios, matronas, fisioterapeutas, auxiliares de clínica) incluidas las prestaciones realizadas por psicólogos, logopedas y ópticos siempre que estén diplomados por centros oficiales o reconocidos por la Administración. Además, hemos de añadir que al no especificar la Ley del impuesto nada al respecto, se entenderá que no enerva la aplicación de la exención el régimen de precios bajo el que se presten estos servicios, como contrariamente ocurría en el supuesto anteriormente estudiado.

En segundo lugar, la Ley señala «cualquiera que sea la persona a cuyo cargo se realice la prestación del servicio». Este párrafo final supone que la exención sigue desplegando toda su eficacia aun en el caso en que la prestación de los servicios mencionados, por profesionales médicos y sanitarios, se realice bajo cualquier relación de dependencia, con cualesquiera entidades y bajo cualquier régimen de precios<sup>11</sup>.

---

9 Es perfectamente congruente con el fundamento de la exención, que los servicios de restaurante, alojamiento y manutención de las personas que acompañen a los sujetos hospitalizados, por ejemplo, no disfruten de este beneficio. Igualmente, en el supuesto de prestación de servicios de alimentación o alojamiento del personal dependiente de la entidad o establecimiento hospitalario, tampoco estarán exentos.

10 Entre los que lógicamente hay que incluir como personal sanitario cuyos servicios están exentos, aunque la Ley del impuesto lo contemple en otro precepto, a los médicos estomatólogos y odontólogos.

11 PONT CLEMENTE, Joan Francesc, *La exención Tributaria* (Análisis jurídico general con especial aplicación al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y al IVA), Edersa, Madrid, 1986, pág. 161.

En tercer lugar, creemos tener fundamento suficiente para mantener, que en estos supuestos, la exención no sólo abarca a la prestación de servicios sino también a la entrega de bienes que con motivo de tal prestación pudiera darse. Es conveniente observar, que la Ley del impuesto en el apartado 3 que analizamos, habla de «La asistencia a personas físicas en el ejercicio de...». Por lo tanto, creemos que el término asistencia no sólo supone la prestación de un determinado servicio sino también la posible entrega, en ese acto, de cualquier bien directamente relacionado con la prestación del servicio de asistencia sanitaria en general.

Para finalizar, en cuarto lugar, hemos de incluir los servicios así como las entregas de bienes inherentes a los mismos, realizados por los médicos estomatólogos y odontólogos<sup>12</sup> (art. 10.1.5 de la Ley y 11.1.5º del Reglamento).

### **1.3 Servicios de protésicos dentales**

La Ley en su artículo 10.1.5 y el artículo 11.1.5º del Reglamento, establecen la exención de los servicios y entregas de bienes de este tipo de profesionales en el ejercicio de las mismas. En este supuesto no existen limitaciones para el disfrute del derecho a la exención: respecto del régimen de precios en que se presten los servicios o se realicen las entregas de bienes, ni con respecto a la relación de dependencia de estos profesionales con cualesquiera entidades o establecimientos.

### **1.4 Actividades médicas o de investigación con elementos del cuerpo humano**

La Ley del impuesto (art. 10.1.4) y el Reglamento (art. 11.1.4º), exigen para la concesión del derecho a la exención que los fines de estas entregas sean médicos o de investigación<sup>13</sup>.

### **1.5 Servicios de transporte de enfermos o heridos**

La Ley del impuesto (art. 10.1.15) y el Reglamento (art. 11.1.15º), establecen la exención del transporte de enfermos o heridos en ambulancia o en vehículos especialmente adaptados a este fin, como por ejemplo, aviones, embarcaciones o helicópteros<sup>14</sup>.

---

12 Como ha señalado Pont Clemente, "La mención aparte de los dentistas se justifica por su consideración separada de los médicos en el Derecho comunitario", *op. cit.*, pág. 161.

No obstante, nuestro legislador debería haber incluido entre los profesionales médicos a estos otros, a la hora de establecer la exención del impuesto, pues en nuestro país, para ejercer dicha profesión se exige la titulación médica correspondiente.

13 Como han señalado De la Oliva Agulló y Vázquez de la Torre González-Meneses, en el término procesamiento incluiremos la elaboración de medicamentos pero no la de cosméticos, en AA.VV., *Impuesto sobre el Valor Añadido*, 2ª edic., Escuela de la Hacienda Pública, Madrid, 1991, Cap. II, pág. 70.

Quisiéramos añadir, que la frontera entre productos cosméticos y reparadores de ciertas lesiones cutáneas, en ocasiones puede no estar muy clara, por lo que deberemos atender, en estas circunstancias, al fin de la actividad procesadora más que a los distintos componentes del producto siempre que, claro está, correspondan a elementos del cuerpo humano.

14 De forma muy clara este precepto sujeta a tributación, por este impuesto, al traslado, tan frecuente, de enfermos en auto-taxi (C.C.I.D.G.T., de 16 de julio de 1986). Este servicio suele darse, con bastante frecuencia, entre enfermos renales que se dializan en las instituciones de la Seguridad Social, que suelen asumir el pago de los mismos. A pesar de lo dicho, se mantiene claramente la sujeción no exenta de este tipo de servicios.

Podrían incluirse como servicios de esta naturaleza y por lo tanto exentos, los de traslado de embarazadas e impedidos no enfermos ni heridos en este tipo de transportes<sup>15</sup>.

## 2 SERVICIOS SOCIALES<sup>16</sup>

*Fuentes:*

- Arts. 10.1, 7, 8, 11 y 12 de la Ley.
- Arts. 11.1, 7º, 8º, 11º y 12º del Reglamento.

### 2.1 Actividades de la Seguridad Social, entidades gestoras o colaboradoras

El fundamento de la exención sigue correspondiendo al carácter social del servicio, o en su caso, de la entrega del bien que corresponda, para dar cumplimiento a estos fines.

El único requisito que la Ley impone, se refiere a que quienes realicen estas operaciones no perciban por las mismas contraprestación alguna distinta de las cotizaciones efectuadas a la Seguridad Social<sup>17</sup>.

El Reglamento (art. 11.1, 7º, 2º párrafo), especifica qué entregas y prestaciones de servicios no tienen la consideración de operaciones exentas:

- Las entregas de medicamentos y material sanitario.
- Las entregas de bienes y prestaciones de servicios a la Seguridad Social realizadas por otras personas y entidades<sup>18</sup>.

### 2.2 Servicios de asistencia social<sup>19</sup>

El artículo 10.1, 8 de la Ley, establece la exención de las prestaciones de servicio de asistencia social, siempre que dichos servicios sean prestados por entidades de Derecho público o por establecimientos privados de carácter social<sup>20</sup>.

---

15 *Vid.*, De la Oliva Agulló y Vázquez de la Torre González-Meneses, *op. cit.*, pág. 76.

16 CONCORDANCIAS NORMATIVAS: Arts. 20.1, 7º, 8º, 11º, 12º de la Ley del IVA.

17 Resulta evidente que en un supuesto de estas características se trate de evitar que operaciones de esta índole pero donde la naturaleza pecuniaria de la prestación sea puramente mercantil se beneficien de la exención del impuesto por este concepto.

18 En este supuesto, la Seguridad Social deberá soportar el IGIC repercutido por sus proveedores.

19 Para un estudio específico de las "Entidades sin ánimo de lucro", *Vid.*, LIZCANO ÁLVAREZ, Jesús, *El I.V.A. y las entidades sin ánimo de lucro*, RDFHP, nº 187, págs. 19 y sigs.

20 La Ley del impuesto en su artículo 10.2, dispone qué debemos entender por entidades o establecimientos privados de carácter social.

Así, poseerán esta naturaleza, en general, las entidades carentes de finalidad lucrativa, cuando los beneficios obtenidos sean destinados al desarrollo de las actividades exentas, y finalmente, cuando los distintos cargos de representación de la entidad no estén retribuidos y carezcan de interés personal en los resultados económicos de la misma.

Además, estas entidades privadas deberán solicitar y obtener el correspondiente reconocimiento de su condición social, conforme al artículo 12.2 del Reglamento.

Al utilizar el legislador tributario el término «las siguientes prestaciones», refiriéndose a las que entiende exentas, pensamos que las prestaciones que en el citado precepto se relacionan componen una lista cerrada, por lo que no cabe extender la exención más allá de las establecidas<sup>21</sup>.

En este sentido, la Ley señala las siguientes prestaciones de servicios de asistencia social exentas:

- Protección de la infancia y de la juventud<sup>22</sup>.
- Asistencia a la tercera edad.
- Asistencia a minusválidos físicos y mentales.
- Asistencia a minorías étnicas.
- Asistencia a refugiados y asilados.
- Asistencia a transeúntes.
- Asistencia a mujeres con cargas familiares no compartidas.
- Acción social comunitaria y familiar.
- Prevención de la delincuencia y reinserción social.
- Asistencia a alcohólicos y toxicómanos.
- Asistencia a ex reclusos.

La exención no sólo comprende la prestación de este tipo de servicios sino además, los de alimentación, alojamiento y transporte accesorios a los mismos, con la condición de que sean las mismas entidades o establecimientos quienes los presten directamente, con medios propios o ajenos. Es decir, las entidades de referencia habrán de ser las titulares en la prestación de estos servicios y realizarlos con sus propios medios o con el concurso de terceros<sup>23</sup>, pero siempre que sea el citado centro quien los preste directamente. En caso contrario, los servicios que terceros puedan prestar (por ejemplo los de transporte) a estas entidades, por cuenta y riesgo de los mismos y con su condición de empresarios, aun cuando los facturen a su cargo las entidades descritas anteriormente, quedarán sujetas al impuesto y las entidades citadas deberán soportar el gravamen correspondiente.

### **2.3 Cesiones de personal de instituciones religiosas**

Al igual que en los supuestos anteriores, el fundamento de esta exención lo encontramos en razones de índole social, fundamentalmente.

El artículo 10.1, 11 de la Ley, establece la exención de las cesiones de personal realizadas por instituciones religiosas<sup>24</sup>.

---

21 Aun cuando también hemos de reconocer que la lista es exhaustiva.

22 Por protección de la infancia y juventud entiende el Reglamento (apartado 2º del art. 11.1, 8º), los servicios de rehabilitación y formación; los de asistencia a lactantes; los de custodia y atención a niños menores de edad; la realización de cursos, excursiones, campamentos o viajes infantiles y juveniles, y otras análogas prestadas en favor de personas menores de veinticinco años.

23 *Vid.*, Pont Clemente, Joan Francesc, *op. cit.*, pág. 163.

24 La Ley habla de instituciones religiosas legalmente reconocidas. En consecuencia, lo serán aquellas que posean este carácter según la Ley Orgánica 7/1980 de 5 de julio sobre Libertad Religiosa.

En general, podemos señalar los siguientes requisitos para el disfrute de la exención:

En primer lugar, que la cesión se lleve a cabo en cumplimiento de los fines de este tipo de instituciones, establecidos generalmente en sus correspondientes cartas fundacionales o estatutos.

En segundo lugar, que sean instituciones religiosas<sup>25</sup>.

En tercer lugar, estas cesiones deberán realizarse en desarrollo de ciertas actividades señaladas por la Ley: en general, las de asistencia hospitalaria y sanitaria, las de asistencia social ya descritas en el apartado anterior, y las de educación y enseñanza, incluyendo entre estas últimas, las de formación y reciclaje profesional.

#### **2.4 Actividades sociales dirigidas directamente a los miembros de entidades políticas, sindicales, religiosas, patrióticas, filantrópicas o cívicas**

El artículo 10.1, 12 de la Ley, declara exentas las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias a las mismas, efectuadas directamente a sus miembros por las entidades señaladas.

Los requisitos de la exención los podemos resumir en los siguientes:

- 1º Las entidades y organismos descritos han de estar legalmente reconocidos.
- 2º No tener finalidad lucrativa.
- 3º Las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias a las mismas, deberán realizarse directamente a los miembros de tales entidades y organismos y en cumplimiento de sus fines específicos que además, en cuanto a estos últimos, habrán de provenir directamente de su estatutos fundacionales<sup>26</sup>.
- 4º Los objetivos de estas entidades y organismos han de ser, exclusivamente, de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filantrópica o cívica.
- 5º La única contraprestación permitida es la que derive de los propios estatutos de este tipo de entidades u organismos (cuotas).
- 6º Reconocimiento previo del derecho a la exención por la Consejería de Hacienda del Gobierno Autónomo de Canarias, previa solicitud del interesado.

Por su parte, el Reglamento del impuesto (2º párrafo del artículo 11.1, 12º) incluye entre las entidades y organismos exentos, a los colegios profesionales, las cámaras oficiales, las organizaciones patronales, así como a las federaciones que los organismos señalados puedan formar.

---

25 En este punto entendemos que se restringe excesivamente la posibilidad de exonerar la cesión de personal por asociaciones no confesionales que realicen prestaciones de servicios de la naturaleza de los que estamos estudiando.

26 Entre los servicios exentos podríamos señalar, a título de ejemplo, los siguientes:

- Organización de campañas de información o propaganda.
- La realización de estudios de carácter general.

Entre los servicios sujetos podríamos incluir:

- Los de visado de trabajos profesionales y legitimación de firmas de colegiados con contraprestación específica (STSJ de Sevilla, 17 de abril de 1991).
- La organización de espectáculo público por un partido político. En este sentido, *Vid.*, De la Oliva Agulló y Vázquez de la Torre-Meneses, *Impuesto sobre el Valor Añadido*, op. cit., pág. 74; Ortiz Gutiérrez, Román, *El Impuesto sobre el Valor Añadido*, Pirámide, Madrid, 1982, págs. 82-83.

### 3. ACTIVIDADES DE EDUCACIÓN Y CULTURA<sup>27</sup>

#### Fuentes:

- Arts. 10.1, 9, 10, 13, 26, 29 de la Ley.
- Arts. 11.1, 9º, 10º, 13º, 26º, 29º del Reglamento.

#### 3.1 Servicios de enseñanza en centros docentes, y de formación o reciclaje profesional

El artículo 10.1, 9 de la Ley establece la exención de las prestaciones de servicios relativas a la educación de la infancia y de la juventud, a la enseñanza en todos los niveles y grados del sistema educativo, a las enseñanzas impartidas por las escuelas de idiomas y a la formación y reciclaje profesional<sup>28</sup>.

El único requisito necesario para el disfrute de la exención es: que tales enseñanzas sean impartidas por centros docentes<sup>29</sup>. En este punto, el Reglamento (art. 11.1, 9, 2º párrafo), nos define qué debemos entender por centros docentes: los comprendidos en el ámbito de aplicación de las Leyes Orgánicas 11/1983, de 25 de agosto de Reforma Universitaria y 8/1985, de 3 de julio, reguladora del Derecho a la Educación<sup>30</sup> (en adelante la LODE).

27 CONCORDANCIAS NORMATIVAS: Arts. 20.1, 9º, 10º, 13º, 14º, 26º, 27º de la Ley del IVA.

28 Entre otras podemos considerar exentas:

- Las guarderías infantiles y jardines de infancia, que presten este tipo de servicios a niños de edades comprendidas entre cero y seis años de edad, por tener el carácter de centros educativos a juicio de la Dirección General de Educación General Básica del Ministerio de Educación y Ciencia (Res. 10.2.1986, DGT).
- Los servicios de asistencia a dificultades del lenguaje (dislexia, dislalia y disgrafía), prestados por estos centros docentes reconocidos (Res. 18.3.1986, DGT).
- Los servicios prestados mediante "masters" en dirección de empresas.

No estarán exentos:

- Los servicios de las autoescuelas (por no estar considerados como centros docentes), ni los colegios mayores o residencias cuya actividad principal es la de alojamiento y alimentación (aunque los servicios docentes accesorios que impartan sí estarían exentos), *Vid.* de la Oliva Agulló y Vázquez de la Torre González-Meneses, *op. cit.*, págs. 72-73.

29 La nueva Ley de IVA, en su artículo 20.1, 9º, no habla de centros docentes sino de empresas docentes o educativas, lo que unido a lo dispuesto en el Reglamento en su artículo 7, permite, como se comentará más adelante, una mayor inclusión de sujetos exentos por estos hechos.

30 La Ley Orgánica Reguladora del Derecho a la Educación, señala en sus artículos 9 y siguientes, que los centros docentes podrán ser tanto públicos como privados.

Son centros públicos, (dispone la LODE), aquellos cuyo titular sea un poder público. Son centros privados, aquellos cuyo titular sea una persona física o jurídica de carácter privado; siempre que dicho titular figure inscrito como tal en el registro público, al efecto, dependiente de la Administración educativa correspondiente (arts. 10 y 13 de la L.O.).

Seguidamente, la L.O., (art. 11) clasifica los centros docentes en función de las enseñanzas que impartan, así, podrán ser de:

- Educación preescolar.
- Educación General Básica.
- Bachillerato.
- Formación profesional.

Respecto a la consideración de centros docentes que hace la Ley del impuesto, entendemos interesante analizarla conjuntamente con la nueva Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante el IVA), Ley 37/1992, de 28 de diciembre, y su Reglamento, R.D. 1694/1992, de 29 de diciembre.

La Ley del IVA trata las exenciones a la enseñanza en su artículo 20.1, 9º. En este precepto, no se habla, como lo hace la Ley del IGIC, de centros docentes sino de entidades privadas autorizadas a impartir tales enseñanzas. Igualmente, el Reglamento del IVA en su artículo 7, dispone que tendrán la consideración de entidades privadas autorizadas los centros educativos cuya actividad esté reconocida o autorizada por los entes públicos territoriales reconocidos por nuestra Constitución Española y además por cualquier otro ente público con tal de que tenga competencia en esta materia. En este sentido, creemos que estos términos permiten una mayor amplitud de aplicación de la exención por razón del sujeto, que la que permite la Ley del IGIC, pues esta última, al utilizar el término "centros docentes" limita subjetivamente la aplicación de la exención a aquéllos que tengan tal consideración por las leyes del sistema educativo correspondientes, como reconoce el Reglamento del citado impuesto en su artículo 11.1, 9º.d.

La exención ampara además, a los servicios de alimentación, alojamiento o transporte accesorios de los anteriores, siempre que sean prestados directamente por los centros mencionados con medios propios o ajenos.

### **3.2 Clases particulares**

La Ley, establece la exención de este tipo de prestación de servicios en el artículo 10.1, 10 y el Reglamento, en el artículo, 11.1, 10º.

Los requisitos exigidos son:

- Que las materias estén incluidas en los distintos planes de estudio del sistema educativo. Por lo que en este aspecto podemos mantener que las enseñanzas exentas son muy amplias<sup>31</sup>.
- Que se impartan fuera de los centros docentes y con independencia de los mismos, es decir, sin dependencia laboral o administrativa<sup>32</sup>.
- Por último, ni la Ley ni el Reglamento hablan de los requisitos exigibles a los sujetos que presten este tipo de servicios, por lo que hemos de entender una remisión tácita a la legislación educativa o profesional correspondiente, que habilite a los sujetos al ejercicio de este tipo de servicios. Por otro lado, tampoco se hace mención a la clase de persona, pudiendo quedar englobadas tanto las físicas como las jurídicas.

### **3.3 Actividades deportivas y de educación física**

La Ley en su artículo 10.1, 13 y el Reglamento en su artículo 11.1, 13º establecen la exención de los servicios prestados por entidades de Derecho público<sup>33</sup>, federaciones deportivas o entidades o establecimientos privados de carácter social<sup>34</sup>.

Los requisitos para el disfrute de la exención son:

---

31 La característica respecto de las materias que se imparten, es que se encuentren recogidas en los planes de estudios del sistema educativo, pues si no lo están, las prestaciones estarán sujetas. Así, las clases de artes marciales o las impartidas por las autoescuelas, estarán sujetas y no exentas del impuesto.

Lo que nos parece claro, respecto del derecho a la exención, son las prestaciones de servicios de gimnasia en centros de este tipo. La educación física es una materia regulada en los distintos planes de estudio de la enseñanza general, por lo que entendemos que estaría exenta.

32 Estarán exentos los servicios de esta índole, prestados en una academia con tal de que quien los imparta no posea esta clase de dependencia mencionada.

33 A título de ejemplo podemos citar como supuesto exento:

– Los servicios prestados por los ayuntamientos, mediante el pago de tasas, relativos a la enseñanza de ballet y danza (Res. DGT. de 16.12.1986).

Entenderemos como no exentos:

– Las actividades de preparación física y artes marciales prestadas por empresas privadas, con habitualidad y mediante contraprestación. La razón de esta sujeción reside en la falta de consideración de este tipo de establecimientos como de carácter social, según las disposiciones de la Ley al respecto (Res. DGT. de 13.2.1986).

34 Con respecto al carácter social de las entidades, nos remitimos al comentario que hicimos al estudiar la exención de los servicios de asistencia social, al tratarse de la misma exigencia en cuanto a los requisitos.

- Que los servicios sean prestados por las entidades señaladas anteriormente.
- Que se presten a quienes practiquen el deporte o la educación física.
- Que las cuotas de entrada o admisión no superen las 240.000 pesetas y las periódicas la cantidad de 3.600 pesetas mensuales<sup>35</sup>.

Resulta evidente, que en este supuesto la exención no comprenda las prestaciones accesorias de servicios de alimentación, transporte, etc.

El Reglamento dispone además, que la exención no se extiende a los espectáculos deportivos.

### **3.4 Servicios prestados por entidades culturales de carácter social**

El artículo 10.1. 14 de la Ley y el 11.1, 14º del Reglamento, establecen la exención de determinados servicios de carácter social.

Así, quedan exentos los servicios de bibliotecas, archivos y centros de documentación; las visitas a museos, galerías de arte, pinacotecas, monumentos, lugares históricos, jardines botánicos y parques zoológicos; las representaciones teatrales, musicales coreográficas, audiovisuales y cinematográficas; las organizaciones de exposiciones y conferencias.

El fundamento de la exención reside en el carácter social de los establecimientos o entidades culturales. Como ya comentamos al analizar la exención de los servicios de asistencia social, el punto 2 del artículo 10 de la Ley señala cuáles son los requisitos para reconocer a un establecimiento o entidad el carácter social. A los requisitos que en aquel supuesto expusimos, en éste se une otro más: «Los socios, comuneros, o partícipes de las entidades o establecimientos, y sus cónyuges o parientes 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».

Este añadido de la Ley a la consideración del carácter social de las entidades (se refiere a la privadas) que presten los servicios relacionados, es congruente con el fundamento de esta exención, que no es otro que promocionar actividades de tipo sociocultural, impidiendo que se pudieran beneficiar de esta exención ciertas entidades cuyos integrantes mantuvieran derechos especiales a que se refiere la Ley en el precepto comentado.

Esta exención opera de forma automática, aunque, previamente es necesario (art. 12.2 del Reglamento) que se reconozca el carácter social de la entidad privada, lo que deberá ser declarado por la Consejería de Hacienda del Gobierno Autónomo de Canarias<sup>36</sup>.

35 En cuanto a las cuantías, la Ley contiene la habilitación legal para su modificación por medio de la Ley de Presupuestos Generales del Estado de cada año.

36 En igual sentido, la nueva Ley del IVA en su artículo 27.3º último párrafo, así como su Reglamento en su artículo 6, disponen el requisito previo al disfrute de la exención, del reconocimiento del carácter social de las entidades privadas por la Delegación de la Agencia Estatal Tributaria o por la Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal.

### **3.5 Entregas de pinturas, esculturas y grabados**

El artículo 10.1, 26 de la Ley y el artículo 11.1, 26º de su Reglamento, establecen la exención de las entregas de pinturas o dibujos, esculturas, litografías y grabados.

Los requisitos para que la exención despliegue sus efectos son:

1º En el supuesto de las pinturas y dibujos, que sean hechos a mano y se trate de obras originales.

Sobre este punto, cuando la Ley y su Reglamento hablan de pinturas o dibujos realizados a mano, hemos de entender aquellas obras en cuya realización no ha intervenido ningún medio mecánico o fotomecánico<sup>37</sup>.

En cuanto al requisito de la originalidad de las obras, se corresponderá con la primera realizada por el autor; las segundas copias, no son original y por lo tanto no estarán exentas del impuesto.

2º En el supuesto de esculturas, grabados, estampas y litografías, que se trate de obras originales.

En las esculturas, la originalidad se corresponderá con la primera obra del artista. En los grabados, estampas y litografías, siempre que la plancha sea realizada por el autor y las obras citadas estén firmadas y numeradas por él mismo, se entenderán como originales.

Finalmente y en todos los casos, que las entregas de estas obras sean realizadas por sus autores o por terceros que actúen en nombre y por cuenta de éstos<sup>38</sup>.

### **3.6 Los servicios profesionales de artistas plásticos, escritores, colaboradores gráficos y fotográficos, autores teatrales y compositores**

El artículo 10.1, 29 de la Ley y el artículo 11.1, 29º del Reglamento, disponen la exención de la prestación de servicios realizados por los sujetos descritos anteriormente.

Como requisitos de la exención señalamos:

1º La exención se refiere a personas físicas.

2º Al no haber observado limitación alguna, entendemos que la exención alcanza a todos los servicios profesionales cuya contraprestación consista en derechos de autor.

En relación con los colaboradores gráficos y fotográficos, hemos de señalar, que la exención se refiere a las prestaciones de servicios en periódicos y revistas, estando en consecuencia sujetas y no exentas, por ejemplo, las colaboraciones en radio y televisión, o con editores de libros.

---

37 DOCTRINA ADMINISTRATIVA: Estarán sujetas y no exentas las entregas de fotografías artísticas, copias de las mismas..., realizadas por profesionales y empresarios sujetos al impuesto (C.C.I.D.G.T., de 16 de marzo de 1989).

38 Al referirse el precepto, a que las entregas de estas obras puedan ser realizadas tanto por los autores de las mismas como por terceros en nombre y por cuenta de éstos, posibilita la aplicación de la exención al supuesto común de entregas realizadas por los "marchantes" de estos artistas. Ahora bien, en este supuesto, la entrega del bien estará exenta, lo que no estará exenta será la prestación del servicio realizado por el tercero.

## 4. OPERACIONES DE SEGURO Y FINANCIERAS<sup>39</sup>

### Fuentes:

- Arts. 10.1, 16, 18 de la Ley.
- Arts. 11.1, 16<sup>o</sup>, 18<sup>o</sup> del Reglamento.

En general, hemos de advertir, que las operaciones que seguidamente vamos a estudiar son limitadas en cuanto al derecho a deducir las cuotas soportadas. No obstante este régimen general, la exención se convierte en plena cuando el destinatario de las operaciones descritas en este apartado, no esté establecido en el territorio de la CEE, o cuando estas operaciones estén directamente relacionadas con las exportaciones de bienes a países no pertenecientes a la CEE y se efectúen a partir del momento en que los bienes se expidan con destino a terceros países (art. 29.4, 1<sup>o</sup> e, de la Ley y 60.3, 1<sup>o</sup>, e, del Reglamento)<sup>40</sup>.

### 4.1 Operaciones de seguro, reaseguro y capitalización

El fundamento de este grupo de operaciones responde a razones de política general común de los Estados miembros de la CEE<sup>41</sup>.

La Ley en su artículo 10.1, 16 y el Reglamento en su artículo 11.1, 16<sup>o</sup> establecen la exención sobre este tipo de operaciones<sup>42</sup>, entre las que se incluyen las prestaciones de servicios realizadas por agentes y corredores de seguros y reaseguros<sup>43</sup>. El Reglamento incluye en el ámbito de la exención las modalidades de previsión.

---

39 CONCORDANCIAS NORMATIVAS: Arts., 20.1, 16<sup>o</sup> y 18<sup>o</sup> de la Ley del IVA.

40 El citado precepto del Reglamento, dispone lo que debemos entender por "no estar establecido en la Comunidad Económica Europea". Así, en el supuesto de empresarios o profesionales destinatarios de las operaciones mencionadas, no se considerarán establecidos en dicho territorio cuando no se encuentren en él su domicilio ni ningún establecimiento permanente cuya titularidad corresponda a estos sujetos. Las personas que no tengan la condición de empresarios o profesionales, no se considerarán establecidos cuando no posean en dicho territorio residencia principal o secundaria, ni su centro de intereses económicos, ni presten servicios en dicho territorio en régimen laboral o administrativo (apartado 2<sup>o</sup>, letra e, del número 3.1<sup>o</sup>, del artículo 60).

41 No obstante, la propia Memoria del Proyecto de la Ley del IVA (Ley 30/1985, de 2 de agosto, actualmente derogado por la nueva Ley del impuesto, Ley 37/1992, de 28 de diciembre), expresaba sus reservas a la aplicación de esta exención. La citada Memoria exponía:

«Técnicamente la solución es bastante dudosa. Las distorsiones económicas del beneficio fiscal son evidentes al producirse el "efecto de recuperación" cuando la operación se concierta con empresas que utilizan los servicios de las entidades aseguradoras en sus procesos de producción o distribución de bienes o servicios. Ello no obstante, las necesidades de armonización han sido decisivas a la hora de configurar esta exención». En este sentido, *Vid.*, Núñez-Villaveirán Ovilo, Ramiro, *Consideración general de las exenciones en el I.V.A.*, RDFHP, n<sup>o</sup> 157/I, 1982, págs. 196-197; Gollonet Carnicero, Pedro, *Las exenciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido*, XXX Semana de Estudios de Derecho Financiero (El IVA y la Inspección de Hacienda), IEF, Madrid, 1984, pág. 192; Pont Clemente, Joan Francesc, *op. cit.*, págs. 170-171.

42 DOCTRINA ADMINISTRATIVA: No están sujetas al impuesto las indemnizaciones en dinero que los empresarios o profesionales tengan derecho a percibir en virtud de los contratos de seguro que hubiesen concertado. Igualmente están exentas del impuesto las entregas de bienes que las entidades aseguradoras efectúen a los asegurados en concepto de indemnizaciones de los daños o riesgos que los asegurados puedan sufrir en sus bienes (Res. DGT. de 23.10.86).

Están sujetos al impuesto y no exentos, los estudios de solvencia de los presuntos asegurados efectuados mediante contraprestación por las entidades aseguradoras (Res. de la DGT. de 23.6.86).

43 Sin afectar a la aplicación de la exención la posible existencia, por este tipo de personas (agentes y corredores de seguros y reaseguros), de una relación laboral con las entidades de seguros de que se trate, pues en este supuesto estaríamos ante una operación no sujeta. *Vid.*, de la Oliva y Vázquez de la Torre González-Meneses, *op. cit.*, pág., 77; Menéndez Hernández, José, *Los Impuestos Indirectos sobre el Tráfico Jurídico*, José María Bosch (edit.), Barcelona, 1990, pág. 102.

Estas exenciones son limitadas, aunque se convierten en plenas cuando se dan los supuestos contemplados en los artículos 29.4, 1º, e) de la Ley y 60.4, 1º, e) del Reglamento.

#### **4.2 Operaciones financieras**

En general, podemos señalar que la Ley, como el Reglamento, en sus artículos 10.1, 18 y 11.1, 18º respectivamente, señalan los sujetos realizadores de tales operaciones de forma muy amplia, por lo que hemos de entender que las operaciones que describimos a continuación podrán ser realizadas por entidades bancarias u otros agentes (con tal de que sean empresarios y profesionales de los definidos como tales por la Ley), cualquiera que sea la forma en que se instrumente la operación, incluso mediante efectos financieros<sup>44</sup>.

Además, quedarán exentas del impuesto según la letra h) del artículo 10.1, 18 de la Ley, las operaciones de mediación y negociación, lleven o no aparejada la fe pública registral, con motivo del ejercicio de las operaciones que describiremos en este apartado. Incluyendo, los servicios de intervención prestados por agentes de cambio y bolsa, corredores de comercio colegiados y notarios (art. 10.1, 18, j, de la Ley).

Por supuesto, conviene recordar en este grupo de exenciones, la no sujeción establecida por el artículo 9.2º de la Ley: «Las entregas de dinero a título de contraprestación o pago». Este matiz nos lleva a la conclusión, especialmente en las exenciones que vamos a estudiar, que, por ejemplo, los intereses y comisiones en dinero derivados de las operaciones que desarrollaremos no estarán sujetas<sup>45</sup>.

Finalmente, como ocurría en el supuesto anterior (operaciones de seguro y reaseguro), las operaciones financieras que vamos a estudiar seguidamente son de las denominadas por la doctrina como limitadas, aunque en ciertos supuestos se convierten en plenas a tenor de lo dispuesto en los artículos 29.4, 1º e, de la Ley y 60.4, 1º e, del Reglamento.

Veamos seguidamente las distintas operaciones englobadas bajo este epígrafe:

##### *A) Los depósitos en efectivo y las operaciones relacionadas con los mismos*

En este apartado hemos de matizar, que tanto la Ley como el Reglamento hablan de depósitos en efectivo, esto es, los materializados en dinero, no encontrándose exentos, en consecuencia, los que se materialicen en otro tipo de medios financieros<sup>46</sup>.

---

44 Letras, pagarés... etc.

45 El artículo 10.1,18 de la Ley en su apartado h), establece la exención de los servicios de negociación y mediación, lleven o no aparejada la fe pública registral, sobre las operaciones descritas en este apartado, en congruencia con la no sujeción comentada.

DOCTRINA ADMINISTRATIVA: Sin perjuicio de la sujeción al impuesto de los servicios respecto de los cuales constituyan tal contraprestación, cuando dichos servicios se presten por personas sujetas a este impuesto y con independencia que a dichos servicios les sea de aplicación algunos de los supuestos de exención contemplados en esta Resolución (C.C.V.D.G.T. de 24 de julio de 1987).

46 Como ejemplo podemos señalar los depósitos de efectos comerciales.

En cuanto al tipo de depósitos no hay limitación alguna<sup>47</sup>.

El Reglamento incluye bajo el amparo de la exención, los servicios de cobro y pago prestados por el depositario en favor del depositante<sup>48</sup>, y la transmisión de depósitos en efectivo.

Por último, el Reglamento dispone que la exención no se extiende a los servicios de gestión de cobro de créditos, letras de cambio, recibos y otros documentos, no entendiéndose por gestión de cobro, las operaciones relativas a tarjetas de pago o crédito, ni las de abono en cuenta de cheques y talones, (art. 11.1, 18º, a y b del Reglamento)<sup>49</sup>.

*B) Los créditos y préstamos en dinero, así como las demás operaciones relativas a los mismos*

En primer lugar, señalar que tales créditos y préstamos han de ser en dinero. En segundo lugar, las operaciones exentas son las de concesión de créditos y préstamos, cualquiera que sea la forma en que se instrumenten<sup>50</sup>. En tercer lugar, la exención se extiende a las operaciones de concesión señaladas anteriormente, incluyéndose los servicios de gestión de las mismas (art. 10.1, 18 c, de la Ley)<sup>51</sup>, siempre que estos últimos estén realizados por las mismas personas que concedieron tales créditos y préstamos (art. 11.1, 8º c, 2º párrafo).

Finalmente, se entenderán operaciones exentas las de transmisión de préstamos o créditos<sup>52</sup>.

*C) Fianzas, avales y demás garantías del crédito*

Las garantías pueden ser, tanto reales como personales. Además se extiende la exención a la gestión y transmisión de las mismas (arts. 10.1, 18 d, de la Ley y 11.1, 18º e y f, del Reglamento).

*D) Operaciones relativas a transferencias, giros, cheques y demás órdenes de pago*

Los comentarios que nos merece este apartado se corresponden con las precisiones que hace al respecto el Reglamento en el apartado g) del artículo 11.1, 18º, por lo que nos remitimos a lo expuesto por este precepto.

47 Se incluyen los depósitos en cuentas corrientes y cuentas de ahorro.

48 DOCTRINA ADMINISTRATIVA: Remisión de estados contables, anotación en cuenta, movimientos de cuentas, pago de talones emitidos por el titular, transferencias, administración y mantenimiento de cuentas (Res. de 24.7.87 y 31.7.87, de la DGT).

49 DOCTRINA ADMINISTRATIVA: No están exentas del impuesto el alquiler de cajas de seguridad, los depósitos de billetes de lotería, los depósitos de efectos comerciales (C.C.V.D.G.T. de 24 de julio de 1987).

50 DOCTRINA ADMINISTRATIVA: Estarán exentas en consecuencia, la apertura de préstamo, descubiertos en cuenta corriente, etc. También estará exenta del impuesto la permuta financiera (C.C.V.D.G.T. de 24 de julio de 1987).

51 DOCTRINA ADMINISTRATIVA: La valoración de fincas en los préstamos hipotecarios, los estudios previos sobre la situación económica del solicitante de un préstamo o crédito, los estudios previos de solvencia, los informes comerciales (C.C.V.D.G.T. de 24 de julio de 1987).

52 DOCTRINA ADMINISTRATIVA: Cualquiera que sea la forma en que se instrumenten y los sujetos a quienes se efectúen. Dicha exención es aplicable con independencia de la modalidad de contraprestación con la que se instrumenten las citadas operaciones (C.C.V.D.G.T. de 24 de julio de 1987).

No se incluyen como operaciones exentas:

- El servicio de cobro de letras de cambio o demás documentos que se hayan recibido en gestión de cobro.
- La cesión de efectos en comisión de cobranza.

Finalmente, están exentas las transmisiones de los efectos y órdenes de pago (incluyendo la transmisión de efectos descontados), enumeradas en este apartado.

#### E) Operaciones con billetes, monedas y divisas

La Ley en su artículo 10.1, 18, f) y el Reglamento en su artículo 11.1, 18º h), establecen la exención de las operaciones de compraventa, cambio, y servicios análogos, que tengan por objeto billetes, monedas y divisas.

El requisito exigido es que sean medios legales de pago, por lo que a renglón seguido se exceptúan como operaciones exentas, las realizadas con monedas y billetes de colección<sup>53</sup>.

#### F) Servicios y operaciones relativas a títulos-valores

La Ley en el artículo 10.1, 18 g) y el Reglamento en su artículo 11.1, 18º i), establecen la exención de los servicios y operaciones relativas a acciones, participaciones en sociedades, obligaciones y demás títulos valores<sup>54</sup>.

Como posibles operaciones exentas podemos señalar, a título de ejemplo, las de emisión, transmisión, modificación del valor nominal, las de amortización, etc. Remarcándose por el Reglamento como operación exenta, la transmisión de títulos valores, incluso por causa de emisión o amortización<sup>55</sup> (art. 11.1, 18º j).

Por razones obvias, quedan sujetas y no exentas las operaciones de depósito<sup>56</sup> y las de gestión de acciones, participaciones en sociedades, obligaciones, etc.<sup>57</sup>

53 La Ley del impuesto señala que «...se considerarán de colección las monedas y los billetes que no sean normalmente utilizados para su función de medio legal de pago o tengan un interés numismático y las piezas de plata, oro o de otro metal», (art. 10.1,18, f, 2º párrafo).

54 Siguiendo en este punto a Menéndez Hernández, cuando la Ley del impuesto, en el artículo 10.1.18, g), habla de «Los servicios y operaciones relativos a acciones», debemos entender que la exención ampara las prestaciones de servicios como las entregas de bienes relativas a este tipo de elementos, y claro, por entregas de bienes, a su vez, entenderemos las transmisiones de las mismas, *op. cit.*, págs. 125-126.

55 Como ha señalado con bastante acierto Menéndez Hernández, "En la emisión o amortización de los títulos valores (si es que puede aceptarse que estas operaciones societarias implican una transmisión de los títulos, lo cual es difícil, porque en la emisión las acciones se crean pero no se enajenan y en la amortización se adquieren por la sociedad para su posterior destrucción, pero no se transmiten) la transmisión –señalada por la Ley del impuesto– debiera seguir derroteros diferentes: en la emisión el que transmite es el empresario; por lo tanto –se registraría por el IGIC– y es aceptable la exención preconizada por la Ley para todas las transmisiones de títulos valores.

Pero en la amortización el que transmitiría sería el socio a favor de la sociedad. Por tanto, el negocio debiera registrarse por el I.T.P., resultando inadecuado que el legislador exonere –del IGIC–, un acto que está sujeto a I.T.P.", *op. cit.*, págs. 124-125.

56 Cfr. art. 10.1, 18, a) de la Ley.

57 DOCTRINA ADMINISTRATIVA: Están sujetos y no exentos los servicios de gestión de títulos valores (C.C.V.D.G.T. de 2 de septiembre de 1986).

Se exceptúan de la exención los títulos representativos de mercaderías, y aquellos cuya posesión asegure de hecho o de derecho la propiedad, el uso o disfrute exclusivo de un bien inmueble. No tienen esta naturaleza las acciones o participaciones en sociedades u otras entidades<sup>58</sup>.

#### G) *Los servicios de negociación y mediación en las operaciones descritas anteriormente*

Sobre este punto ya hicimos un comentario breve al comienzo del apartado que nos ocupa. Con todo, el Reglamento del IGIC (art. 11.1, 18º k, segundo párrafo), extiende la exención a «los servicios de mediación en la transmisión o en la colocación en el mercado de depósitos, de préstamos en efectivo o de títulos valores realizada por cuenta de sus entidades emisoras o de los titulares de los mismos, incluso en los casos en que medie el aseguramiento de dichas operaciones»<sup>59</sup>.

#### H) *La gestión y depósito de las instituciones de Inversión Colectiva y de otros*

La Ley y el Reglamento establecen en los artículos 10.1, 18 i) y artículo 11.1, 18º l), respectivamente, la exención sobre la gestión y depósito, exclusivamente, de las instituciones de Inversión Colectiva, Fondos de Pensiones, de Regulación del Mercado Hipotecario, de Titulación Hipotecaria y Colectivos de Jubilación, siempre que estén constituidas con arreglo a su legislación específica.

#### I) *Los servicios prestados por fedatarios públicos con motivo de la realización de las operaciones descritas en este apartado*

Cuando estos profesionales intervengan prestando los servicios propios de su profesión y estén relacionados con las operaciones que acabamos de describir: es decir, solemnicen mediante la fe pública registral que la legislación les confiere, tales operaciones, sus servicios estarán exentos, incluyendo las operaciones de esta naturaleza no realizadas en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional (letra j del apartado 18 del número 1 del artículo 10 de la Ley 20/1991 en la nueva redacción dada por medio del RDL 21/1993, de 29 de diciembre)<sup>60</sup>.

---

58 Las razones son lógicas, imaginemos una sociedad cuya actividad es la construcción y enajenación de bienes inmuebles. Evidentemente los socios de la misma poseerán su paquete de acciones que no dará más derecho que a los correspondientes dividendos. *Vid.*, Menéndez Hernández, José, *op. cit.*, pág. 124.

59 DOCTRINA ADMINISTRATIVA: Estarían exentos, los servicios de mediación en la concesión de préstamos o créditos exentos del impuesto, prestados por agentes mediadores sin que la exención alcance a las operaciones de gestión relativas a los mismos; los servicios de mediación en operaciones de cambio de divisas; los servicios de mediación en la constitución o transmisión de depósitos en divisas (Res. DGT. de 12 de febrero de 1986).

La exención no se extiende a los servicios de gestión de cobro de créditos o depósitos de titularidad ajena que, en su caso, pudieran prestarse por las entidades mediadoras (Res. DGT. de 12 de diciembre de 1986).

60 Esta nueva redacción del artículo de la Ley mencionado, ha permitido incluir entre las operaciones exentas las realizadas por los corredores intérpretes de buques, que como ha señalado acertadamente Menéndez Hernández, son "fedatarios de la fe pública mercantil en el tráfico marítimo con intervención en los contratos de Derecho marítimo", *op. cit.*, pág. 129. Sobre las características de este tipo de profesionales, *Vid.*, Garrigues, Joaquín, *Curso de Derecho Mercantil*, t. I, 7ª ed., Madrid, 1976, págs. 692 y sigs.

## 5. EXENCIONES RELATIVAS AL CARÁCTER ESTATAL DE LA ACTIVIDAD O DEL AGENTE<sup>61</sup>

*Fuentes:*

- Arts. 10.1, 1, 17, 19 de la Ley.
- Arts. 11.1, 1º, 17º, 19º del Reglamento.

### 5.1 Los servicios públicos postales

La Ley en el artículo 10.1, 1 y el Reglamento en el artículo 11.1, 1º, establecen la exención de los servicios públicos postales.

El Reglamento añade, que se considerarán como servicios públicos postales los que se presten por el Estado, las entidades en que se organiza territorialmente (Comunidades Autónomas y Corporaciones locales), o sus organismos autónomos<sup>62</sup>.

Conviene resaltar, que también están exentas las prestaciones de servicios y las entregas de bienes que sean accesorios a los servicios públicos descritos<sup>63</sup>.

Igualmente están exentos los servicios de telecomunicaciones prestados<sup>64</sup>, a tenor de lo preceptuado por el artículo 24 de la Ley 19/1994, de 6 de junio.

No está exento el transporte de viajeros.

### 5.2 Las entregas de efectos timbrados

La Ley en su artículo 10.1, 17, establece la exención de las entregas, en general, de sellos, letras de cambio, timbres móviles y demás efectos estancados.

Como requisitos se establecen dos fundamentalmente:

El primero, que el valor de la entrega no supere el valor facial del bien, con lo que en principio se excluyen las ventas de sellos de colección. El segundo, que sean de curso legal.

Finalmente, el Reglamento en su artículo 11.1, 17º, 2º párrafo, dispone la no extensión de la exención a los servicios de expedición de estos efectos, cuando sean prestados en nombre y por cuenta de terceros<sup>65</sup>.

### 5.3 La lotería, apuestas y juegos

La Ley (art. 10.1, 19) y el Reglamento (art. 11.1, 19º), establecen la exención sobre las apuestas y juegos organizados por el Estado y por la Comunidad Autónoma de Canarias.

---

61 CONCORDANCIAS NORMATIVAS: Art. 20. uno. 1º, 17º y 19º de la Ley del IVA.

62 Por lo tanto, no estarán exentos del impuesto los servicios de mensajería y similares prestados por entidades privadas, aun cuando lo hagan por cuenta de las entidades públicas mencionadas, puesto que de no ser así, podrían plantearse distorsiones de carácter competitivo.

63 En consecuencia si estos servicios públicos venden embalajes, por ejemplo, tal prestación estaría sujeta y no exenta.

64 Como por ejemplo: servicios de fax, télex, etc.

65 En estos casos: los estancos, por ejemplo, se gravará la expedición de los efectos por la comisión que estas operaciones devenguen del Estado.

Igualmente, quedan exentas en general, los juegos, apuestas y loterías organizadas por la Organización Nacional de Ciegos de España.

También están exentas las actividades de esta naturaleza que constituyan, a su vez, los hechos impositivos de dos tasas: la de rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias, y la que grava los juegos de suerte, envite o azar<sup>66</sup>.

El Reglamento, por su parte, dispone que la exención no se extienda a los servicios de gestión y demás operaciones de carácter accesorio o complementario de las incluidas en el párrafo anterior, que no constituyan el hecho imponible de las referidas tasas<sup>67</sup>.

Finalmente, la Ley no se refiere, en cuanto a su exención, a las prestaciones de servicios que realizan los despachos de quinielas o loterías etc, por lo que debemos entender que los mismos están sujetos y no exentos del impuesto<sup>68</sup>.

## 6. ACTIVIDADES INMOBILIARIAS<sup>69</sup>

### *Fuentes:*

- Arts. 4º, 4, 10.1, 20, 21, 22, 23 y 10.4 de la Ley.
- Arts. 11.1, 20º, 21º, 22º, 23º del Reglamento.

En el estudio de este grupo de actividades conviene hacer dos precisiones importantes. La primera, consiste en resaltar que por disposición expresa de la Ley en su artículo 4º, 4, las operaciones de entrega y arrendamiento de bienes inmuebles, así como la constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute que recaigan sobre los mismos, exentas del IGIC, serán gravadas, en su caso<sup>70</sup> por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos jurídicos Documentados, por el concepto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, salvo que los sujetos pasivos renuncien al derecho a la exención, con los requisitos y circunstancias que estudiaremos seguidamente.

La segunda precisión hace referencia, a la introducción de un nuevo número en el artículo 10 de la Ley, introducción realizada por medio del RDL 21/1993 de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias. Esta innovación

---

66 Esta exención, en concreto, es una exención de las denominadas por la doctrina como exenciones técnicas, que son aquellas que tratan de evitar la doble imposición sobre un mismo objeto imponible: la que gravaría el IGIC, de no estar exenta, y la que gravan las tasas a las que hemos hecho referencia.

67 Estamos ante el supuesto en el que una entidad titular de la autorización para la explotación de un bingo, contrata los servicios de otra empresa para la gestión del mismo. La entidad titular estará exenta del IGIC por realizar el hecho imponible de la Tasa de Juegos de Suerte, Envite o Azar; y sujeta y no exenta, la entidad que gestiona el negocio por realizar el hecho imponible del IGIC.

68 Aunque, en este supuesto, podrían quedar exentos por el concurso de otro precepto (art. 10.1, 28 de la Ley) que exonera a los sujetos pasivos, personas físicas, cuyo volumen total de operaciones durante el último año natural no supere los 3.000.000 de pesetas.

69 CONCORDANCIAS NORMATIVAS: Art. 20.Uno, 20º, 21º, 22º, 23º; y 20.Dos de la Ley del IVA.

70 Utilizamos la expresión "en su caso" para advertir, que en ocasiones estas entregas o arrendamientos de bienes inmuebles, exentos del IGIC, también lo van a estar en TP (cfr. arts. 7.5 y 45.1, b, 7, 12 y 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, R.D.Leg. 1/1993 de 24 de septiembre).

afecta a los apartados 20, 21 y 22 del número 1 del artículo 10 de la Ley, esto es, a las entregas de terrenos que no tengan la condición de edificables, a las entregas de terrenos aportados a las Juntas de Compensación y sus posteriores adjudicaciones y a las segundas y ulteriores entregas de edificaciones. En estos supuestos, el número 4 del artículo 10 de la Ley del IGIC establece la opción de renuncia a la exención<sup>71</sup> siempre y cuando el adquirente, en estas operaciones, sea empresario o profesional no acogido al "régimen minorista"<sup>72</sup>, realice las mismas en el ámbito de su actividad, tenga derecho a la deducción total del impuesto soportado por estas adquisiciones, y además, cumpla con los requisitos exigidos por este número 4 del artículo de la Ley mencionado<sup>73</sup>.

Veamos seguidamente las distintas operaciones en que se concretan las actividades inmobiliarias exentas del impuesto.

### **6.1 Las entregas de terrenos que no tengan la condición de edificables**

La Ley en su artículo 10.1, 20, establece la exención de las entregas de terrenos que no tengan la condición de edificables.

La Ley entiende como edificables y por lo tanto sujetas y no exentas:

- Los solares (siempre que estén calificados como tales por la legislación urbanística y del suelo)<sup>74</sup>.
- Los terrenos con licencia administrativa autorizando la edificación.

---

71 Esta posibilidad de renunciar al derecho a la exención en las operaciones inmobiliarias descritas, tiene su pleno sentido al establecerse exclusivamente en el supuesto de transmisiones entre empresarios y profesionales, no acogidos al régimen minorista, en el ejercicio de su actividad. Puesto que de no ser así, la exención despliega todos sus efectos, esto es, "no se grava la operación exenta y no se repercute tampoco al adquirente. Origina la pérdida del derecho a deducir la cuota tributaria de la operación precedente que ha sido repercutida al adquirente", CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco, *et al.*, *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*, Cap. X, 8ª edic. Marcial Pons, Madrid, 1992, pág. 494.

72 La Ley del impuesto en su artículo 10.4 (según la redacción dada por el RDL 21/1993, de 29 de diciembre, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, alude a "Los sujetos pasivos acogidos al régimen especial de comerciantes minoristas", cuando establece la posibilidad, ya expuesta, de la renuncia a la exención en determinadas condiciones. Esta mención de un régimen especial de comerciantes minoristas, en la actualidad inexistente en la Ley 20/1991 (puesto que el Título III de la Ley mencionada alude exclusivamente al Régimen simplificado, al Régimen especial de bienes usados, al Régimen especial de objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, al Régimen especial de las agencias de viajes y al Régimen especial de la agricultura y ganadería) nos hace entender que se refiere simplemente a los comerciantes minoristas definidos por el artículo 10.3 de la Ley del IGIC. En este sentido, nos parece congruente la imposibilidad de renunciar a la exención, en estas operaciones concretas, por estos sujetos pasivos, que tienen establecida una exención general sobre sus actividades de entrega de bienes y prestaciones de servicios.

73 Los requisitos a los que alude este número 4 del artículo 10 de la Ley del IGIC los resumimos en los siguientes:

- En primer lugar, el transmitente en la entrega, deberá comunicar fehacientemente al adquirente su opción de renunciar a la exención.
- La renuncia se realizará por cada operación individualmente considerada.
- En segundo lugar, se deberá justificar mediante una declaración suscrita por el adquirente, su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total del impuesto soportado en estas adquisiciones de bienes inmuebles.
- En tercer lugar, la renuncia a la exención se aplicará también a los pagos anticipados anteriores a la formalización de la misma.

74 En este mismo supuesto, cuando la entrega sea realizada por un particular (ni empresario ni profesional de los sujetos al IGIC), para la construcción de viviendas de protección oficial, la entrega estará exenta del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales por el concepto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (art. 45.12 del Texto Refundido de la Ley del impuesto).

No obstante tener la condición de no edificables, la exención no ampara a las entregas de terrenos siguientes:

- Las de terrenos urbanizados o en curso de urbanización realizadas por el promotor de la urbanización.
- Las de terrenos en los que se hallen enclavadas edificaciones en curso de construcción o terminadas, con la condición de que se transmitan conjuntamente (terreno y edificación) y la entrega de la edificación esté sujeta y no exenta del impuesto (art. 11.1, 20º b del Reglamento).

Finalmente estarán exentas las entregas de terrenos que a continuación enumeramos:

- Los que tengan la condición de no edificables.
- Los terrenos rústicos.
- Las entregas de terrenos en los que se hallen edificaciones agrarias indispensables a la explotación y en las que existan construcciones paralizadas, ruinosas o derruidas.

### **6.2 Las entregas de terrenos aportados a las Juntas de Compensación, así como sus posteriores adjudicaciones**

La Ley en su artículo 10.1, 21 y el Reglamento en su artículo 11.1, 21º, establecen la exención de las entregas de terrenos a las Juntas de Compensación y de sus posteriores adjudicaciones<sup>75</sup>.

Según el Texto Refundido de la Ley sobre el Régimen del Suelo y Ordenación Urbana<sup>76</sup> (arts. 157 y sigs.), las Juntas de Compensación son entidades con personalidad jurídica formadas por los distintos propietarios de terrenos a urbanizar, los cuales hacen su correspondiente entrega.

---

<sup>75</sup> En puridad, para que estuviéramos ante un hecho exento, estas entregas de terrenos y sus posteriores adjudicaciones tendrían que estar realizadas, como ha señalado Menéndez Hernández, por empresarios y profesionales que en el ejercicio habitual de sus respectivas actividades realicen tales entregas. En definitiva, deben estar realizadas las entregas, por personas sujetas al impuesto, y los terrenos deberán estar afectos a su actividad. En realidad, no será muy común encontrarse con este tipo de situaciones, por lo que la exención del IGIC será en la práctica casi inexistente: pues o bien, estos sujetos realizarán la operación a título particular, o serán, en la mayoría de los casos, particulares los que las realicen: todos ellos sujetos al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales pero exentos a tenor de lo dispuesto por el artículo 45.7 del Texto Refundido de la Ley del impuesto (R.D.Leg. 1/1993 de 24 de septiembre). Por lo tanto, el campo de aplicación, en este caso, es el del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

Ahora bien, con respecto a las adjudicaciones, donde el sujeto pasivo es la propia Junta, sí estamos en el ámbito de aplicación del IGIC, puesto que las Juntas de Compensación, en primer lugar, son entidades con personalidad jurídica, y en segundo lugar, el propio Reglamento del impuesto considera como empresarios y profesionales, de los sujetos al mismo, a quienes efectúen las siguientes operaciones: "La urbanización de terrenos y la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones para su venta, adjudicación o cesión, por cualquier título, aunque se realicen ocasionalmente", (art. 5º, 4.b, párrafo 1º de la Ley), encontrándose exentas igualmente, estas adjudicaciones, en este caso por disposición de la Ley del IGIC.

<sup>76</sup> R.D.Leg. 1/1992 de 26 de junio.

Posteriormente, una vez que la citada Junta ha realizado las actividades propias de urbanización, se adjudican los terrenos y solares resultantes a sus primitivos propietarios en proporción a la participación inicial de cada uno.

Distinguimos, en consecuencia, dos momentos:

- 1º La entrega de terrenos por los propietarios<sup>77</sup> a la Junta: sujeto pasivo el propietario. Entrega exenta.
- 2º La posterior adjudicación de la Junta a los propietarios primitivos: sujeto pasivo la Junta. Entrega exenta del impuesto.

Además, observamos dos requisitos necesarios para el disfrute de la exención:

- 1º Que la adjudicación de la Junta a los propietarios sea proporcional a su participación.
- 2º Que en todo momento se respete la legislación urbanística.

### **6.3 Las segundas y ulteriores entregas de edificaciones<sup>78</sup>**

La Ley en el artículo 10.1, 22 y el artículo 11.1, 22º del Reglamento, establecen la exención de las entregas de edificaciones<sup>79</sup>, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas<sup>80</sup>, con los siguientes requisitos:

---

77 Sobrentendemos que hablamos de personas sujetas y no exentas según los artículos 4, 5 y 6 de la Ley del IGIC.

78 En este grupo podemos repetir lo dicho al hablar de las entregas de terrenos a las Juntas de Compensación.

En el supuesto que nos ocupa, la mayor parte de estas entregas se realizarán entre particulares, puesto que si se tratase de empresarios, de los definidos por el impuesto como sujetos pasivos, estaríamos ante la primera transmisión, lo cual, como sabemos, está sujeta y no exenta.

En consecuencia, podemos mantener que será de nuevo el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, por el concepto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, el ámbito más probable de gravamen de este tipo de operaciones.

79 La Ley en su artículo 5.5 nos define, a los efectos del IGIC, qué debemos entender por edificaciones. Así, tendrán esta consideración, las edificaciones, las construcciones unidas permanentemente al suelo o a otros inmuebles efectuadas tanto sobre la superficie como en el subsuelo que sean susceptibles de utilización autónoma e independiente.

Seguidamente, la Ley en el artículo mencionado, nos ofrece un catálogo de construcciones, que siempre que estén unidas a un inmueble de manera fija van a tener la naturaleza de edificaciones. En particular podemos señalar, los edificios (siempre que estén concebidos para ser utilizados como vivienda o para el desarrollo de una actividad económica; las instalaciones industriales no habitables (diques, tanques o cargaderos); las plataformas para exploración y explotación de hidrocarburos; los puertos, aeropuertos y mercados; las instalaciones de recreo y deportivas, siempre que no sean accesorias de otras edificaciones (en este último supuesto cabría pensar, que una construcción tipo chalet con zonas recreativas anexas, en caso de segunda entrega, estaría exenta la edificación en sí misma pero no los anexos descritos); los caminos, carreteras, autopistas y demás vías de comunicación terrestres, así como los puentes o viaductos y túneles relativos a las mismas; y las instalaciones fijas de transporte por cable.

Finalmente, la Ley dispone que no tendrán la consideración de edificaciones:

- Las obras de urbanización de terrenos.
- Las construcciones accesorias de explotaciones agrícolas.
- Las minas, canteras, ecoriales..., etc.
- Los objetos de uso y ornamentación a que se refiere el art. 334. 4 y 5 de nuestro C.c. Vid., MARTÍNEZ LAFUENTE, Antonio, *Las operaciones inmobiliarias ante el Impuesto sobre el Valor Añadido*, Cívitas, REDF n° 50, 1986, págs. 212 y sigs.

80 La Ley del impuesto, en este punto, incluye la precisión: "Los terrenos en que se hallen enclavadas las edificaciones comprenderán aquellos en los que se hallan realizado las obras de urbanización accesorias a las mismas. No obstante, tratándose de viviendas unifamiliares los terrenos urbanizados de carácter accesorio no podrán exceder de 5.000 metros cuadrados", art. 10.1, 22, párrafo segundo.

- 1º Que sea la segunda entrega.
- 2º Que esta segunda entrega tenga lugar después de terminada su construcción o rehabilitación.
- 3º Que en el supuesto de edificaciones utilizadas por su propietario o por titulares de derechos reales de goce o disfrute o por arrendatarios en arrendamientos sin opción de compra, la entrega por el promotor tenga lugar pasados dos o más años de la utilización señalada, y se produzca sobre terceros distintos de los sujetos mencionados anteriormente.

Conviene que realicemos las siguientes precisiones:

En primer lugar, para que la operación esté exenta se exige que se trate de la segunda entrega de la edificación. Por lo que a *sensu contrario*, y en la generalidad de los casos, entenderemos por primera entrega (sujeta y no exenta) la que realiza el promotor de la misma (generalmente empresario sujeto pasivo de los definidos como tales por la Ley, aunque nada impide que pueda convertirse en promotor un particular, lo que le llevará, a efectos del impuesto, a convertirse en empresario, a tenor de lo dispuesto en el artículo 5º b, párrafo 1º de la Ley del IGIC). Y así lo define la propia Ley, al disponer que la primera entrega será «la realizada por el promotor que tenga por objeto una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada» (párrafo 3º, del apartado 22 del número 1 del artículo 10).

En segundo lugar, que esta entrega se realice después de terminada la construcción o después de terminada la rehabilitación de la edificación. Por lo que, en general, toda entrega que tenga lugar antes de la finalización de estas actividades estará sujeta y no exenta (párrafo 1º, del apartado 22 del número 1 del artículo 10 de la Ley).

Finalmente, en tercer lugar, en el supuesto de que esta edificación haya sido utilizada con anterioridad a su entrega por el promotor, ésta tenga lugar en el momento de cumplirse dos años o más de su utilización anteriormente citada (párrafo 3º del apartado 22 del número 1 del artículo 10 de la Ley).

Este apartado tercero probablemente sea el de más difícil interpretación, como ha sido puesto de manifiesto por ZURDO RUIZ-AYÚCAR<sup>81</sup>, no obstante vamos a intentar aclarar la problemática que plantea.

La Ley del IGIC en el párrafo citado, define, a efectos del impuesto, lo que debemos entender por el concepto *primera entrega*, concepto que ya ha sido convenientemente explicado. Pues bien, a renglón seguido dispone que «no tendrá la consideración de primera entrega la realizada por el promotor después de la utilización ininterrumpida del inmueble por un plazo igual o superior a dos años por su propietario o por titulares de derechos reales de goce o disfrute o en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra, salvo que el adquirente sea quien utilizó la edificación durante el referido plazo».

---

81 ZURDO RUIZ-AYÚCAR, Juan, *Tratado sobre el IVA (Comentarios a la Ley 37/1992 y al RD 1624/1992)*, CEF, Madrid, 1993, pág. 258 y sigs.

Resumiendo lo expuesto hasta ahora sobre este apartado 22 del número 1 del artículo 10 de la Ley, tenemos, que las segundas y posteriores entregas de edificaciones, en determinadas condiciones, van a estar exentas del IGIC. Seguidamente, nos define qué hemos de entender por primera entrega de edificaciones, a los efectos de delimitar claramente la sujeción plena al impuesto: así, entenderemos por primera entrega la realizada por el promotor, siempre y cuando haya finalizado la construcción o la rehabilitación de la edificación en cuestión. Salvo que esta entrega tenga lugar después de la utilización ininterrumpida del inmueble, por un plazo igual o superior a dos años, por su propietario o por titulares de derechos reales de goce o disfrute o por un arrendatario en el marco de un contrato de arrendamiento sin opción de compra. En este supuesto, aun estando ante una entrega realizada por el promotor, no va a ser considerada como primera entrega, y por lo tanto, como una operación sujeta y no exenta.

De todo lo expuesto se desprenden las siguientes consecuencias:

1<sup>a</sup> Se establece un elemento de carácter temporal como requisito necesario, para que en el supuesto de que un inmueble, utilizado durante dos o más años por una serie de sujetos descritos por la norma, pueda ser considerada, su entrega por el promotor a terceras personas, como una entrega exenta. En el supuesto de que este tercero adquiriera el inmueble antes del transcurso del tiempo señalado por la Ley, es decir, antes de dos años, habrá que tener muy en cuenta las reflexiones que hacemos en el punto siguiente, para saber si estamos ante la primera entrega o la segunda y en consecuencia saber si el hecho está o no exento.

2<sup>a</sup> Como lógica consecuencia de lo anterior, si quienes adquieren el bien inmueble son los mismos sujetos que lo habían utilizado antes o después del tiempo señalado por la norma, la operación será calificada como sujeta y no exenta. Este segundo punto nos lleva a plantear algunas reflexiones:

La primera se refiere a los sujetos descritos por el precepto y que utilizan el inmueble, concretamente la Ley del IGIC se refiere al propietario, a los titulares de derechos reales de goce o disfrute y arrendatarios en arrendamientos sin opción de compra.

Nos parece que cuando el precepto habla de propietario, se referirá probablemente al promotor de la edificación, puesto que de ser otra persona, se habría dado ya una primera transmisión sujeta, y ocupando, la del supuesto que analizamos, la segunda entrega, esta última estará lógicamente exenta.

El segundo sujeto descrito por el precepto se refiere a titulares de derechos reales de goce o de disfrute, por ejemplo el usufructuario. La constitución de un usufructo sobre un bien inmueble es considerado por la Ley del impuesto como una entrega (art. 6.2, 1º), en consecuencia toda entrega posterior será considerada como segunda y por lo tanto exenta de gravamen.

El tercer sujeto descrito por la norma alude a los arrendamientos sin opción de compra. Si se tratase de un arrendamiento con opción de compra, al ser esta operación considerada como una entrega, a tenor de lo dispuesto por el art. 6.2, 7º,

segundo párrafo, estaríamos ante el mismo supuesto ya descrito en los dos casos anteriores, y por lo tanto, de nuevo ante una segunda entrega exenta del impuesto. No es así en el caso que nos ocupa, por lo que le es de plena aplicación lo que ya hemos expuesto en el encabezamiento de este punto 2º.

3ª En cuanto al plazo de tiempo y a efectos de su cómputo, el párrafo 3º del apartado 22 que estamos analizando establece que no se tendrán en cuenta los períodos de utilización de los inmuebles en los casos en los que la entrega realizada por el promotor se resuelva, esto es, no se lleve a efecto. Nos parece lógico y casi innecesario lo estipulado en este punto, pues de no llevarse a cabo la realización de la entrega no tiene sentido alguno computar ningún plazo.

4ª No obstante, si el inmueble no ha sido utilizado, transcurra el tiempo que transcurra, estaremos, de producirse, ante la primera entrega de edificaciones y en consecuencia ante una operación sujeta y no exenta del impuesto.

5ª Tampoco serán consideradas como *primera entrega* las transmisiones no sujetas en virtud del artículo 9.1º de la Ley (párrafo 4º del apartado 22 que estamos comentando), lo que supone que de producirse posteriormente una transmisión sujeta, será calificada como la primera y en consecuencia sujeta y no exenta del impuesto.

Finalmente, el párrafo 5º de este apartado 22 establece una serie de actividades a las que la exención no se extiende y que se encuentran claramente definidas en dicho párrafo, por lo que entendemos que no es necesario reproducirlas.

#### **6.4 Los arrendamientos que tengan la consideración de servicios y la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute, de terrenos y viviendas**

La Ley del impuesto en su artículo 10.1, 23, como el Reglamento en su artículo 11.1, 23º, establecen la exención de los arrendamientos que tengan la consideración de servicios con arreglo a lo dispuesto en el artículo 7 de esta Ley, y la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute que tengan por objeto, en general, terrenos y viviendas, incluidos los garajes y anexos accesorios a estas últimas.

Antes de comenzar con el estudio de este tipo de exenciones, conviene recordar que en todos los casos tratamos con empresarios, al considerar el artículo 5º, 4 a), segundo párrafo como tales, a los arrendadores de bienes, sin distinción alguna, incluso aunque realicen ocasionalmente estas operaciones. En consecuencia, cualquier persona física que realice esta operación va a estar, en principio, sujeta al impuesto<sup>82</sup>.

La exención se establece sobre las siguientes operaciones:

##### **A) Arrendamientos que tengan la consideración de servicios**

En este punto, la Ley del IGIC en su artículo 7.2º define como prestación de servicios

---

82 PUEYO MASÓ, José Antonio, *Las operaciones inmobiliarias en el Impuesto sobre el Valor Añadido*, Cívitas, REDF, nº 50, 1986, pág. 235.

a «Los arrendamientos de bienes, industria o negocio, empresas o establecimientos mercantiles, con o sin opción de compra»<sup>83</sup>.

## B) Los arrendamientos de viviendas y terrenos

### 1. Arrendamiento de viviendas

Estarán exentos los arrendamientos de edificios dedicados exclusivamente a su utilización como viviendas<sup>84</sup>, incluidos, cuando se arrienden conjuntamente, los garajes y anexos y el mobiliario.

La exención no comprende:

- Los arrendamientos con opción de compra cuya entrega estuviese sujeta y no exenta.
- Los arrendamientos de apartamentos o viviendas amueblados cuando el arrendador se obligue a la prestación de alguno de los servicios complementarios propios de la industria hotelera<sup>85</sup>.
- Los arrendamientos de edificios o parte de los mismos para ser subarrendados.
- Los arrendamientos de edificios o parte de los mismos asimilados a viviendas según la Ley de Arrendamientos Urbanos.

### 2. Arrendamientos de terrenos

Estarán exentos los arrendamientos de terrenos, incluidas las construcciones inmobiliarias siempre que sean de carácter agrario y estén utilizadas en la explotación de una finca rústica. Se exceptúan las construcciones inmobiliarias dedicadas a actividades de ganadería, independiente de la explotación del suelo.

La exención no comprende:

- Los arrendamientos de terrenos para el estacionamiento de vehículos.
- Los arrendamientos de terrenos para depósito o almacenaje de bienes, mercancías o productos, o para instalar en ellos elementos de una actividad empresarial.
- Los arrendamientos de terrenos para exposiciones o para publicidad.
- Los arrendamientos de terrenos con opción de compra cuya entrega estuviese sujeta y no exenta del impuesto.

---

83 A título de ejemplo, estaríamos ante operaciones sujetas y no exentas, en los arrendamientos de locales comerciales, en los arrendamientos de viviendas para instalar consultas o bufetes, incluso en el arrendamiento de una vivienda para uso mixto (vivienda y consulta médica), los arrendamientos de entes públicos, (Vid., ÁLVAREZ CARMONA *et al*, *Impuesto General Indirecto Canario, IGIC, teoría y práctica*. Ed. Pérez Galdós, Las Palmas, 1993, pág. 65.

84 En este punto, como ha señalado CABRERA FERNÁNDEZ, en el supuesto de subarriendo, la primera operación de arrendamiento no estará exenta, puesto que el arrendatario la arrienda no para habitarla sino para volver a arrendarla. Posteriormente, el subarriendo podría estar exento si la utilización de la vivienda es para habitarla, *op. cit.*, pág. 48.

85 Lo que en sentido contrario, si el arrendador no es el que presta los servicios de hostelería el arrendamiento estará exento, no así los servicios aludidos. Vid., CABRERA FERNÁNDEZ, *op. cit.*, pág. 46.

### C) *La constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute de terrenos y viviendas*

Están exentas estas operaciones, con excepción de la constitución y transmisión de estos derechos reales en los supuestos estudiados en los puntos anteriores a los que no se extiende el amparo de la exención.

La exención no comprende la constitución y transmisión de los derechos reales de superficie.

## **7. EXENCIONES SEGÚN EL CARÁCTER DEL TRANSMITENTE Y EL VOLUMEN DE OPERACIONES**

*Fuentes:*

- Art. 6; 8; 10.1, 27, 28; 22; 26; 49; 50; 51 de la Ley.
- Art. 7, 9, 11.27º, 28, 48, 49, 91 y 93 del Reglamento.

### **7.1 Las entregas de bienes realizadas por los comerciantes minoristas**

La Ley del impuesto en el artículo 10.1, 27, establece la exención de las entregas de bienes que realicen los comerciantes minoristas con motivo del desarrollo de su actividad comercial.

Las precisiones que podemos hacer son las siguientes:

1ª La actividad exenta es la entrega de bienes. La pregunta que debemos formular seguidamente es si también están exentas las prestaciones de servicios. Contestando a esta pregunta podemos señalar que, a nuestro juicio, también están exentas. El precepto que estamos analizando no establece esta exención de forma expresa, aun cuando de la literalidad de sus términos se deduzca claramente. Así, cuando el citado precepto dispone la exención sobre las entregas de bienes realizadas por comerciantes minoristas, a renglón seguido establece que: «La exención no se extiende a las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen dichos sujetos al margen de la referida actividad comercial». Como podemos observar, no tendría sentido, en este caso, mencionar la no extensión de la exención a las prestaciones de servicios realizadas al margen de la actividad comercial del sujeto si previamente no estuvieran exentas las realizadas con motivo del ejercicio de la misma. Además, estarán exentas del impuesto estas prestaciones de servicios cuando se trate de personas físicas y el volumen de operaciones por este tipo de prestación no supere los 3.000.000 de pesetas, conforme al punto 28 del artículo 10.1 de la Ley.

2ª Estas entregas tienen que estar realizadas por comerciantes minoristas<sup>86</sup>. Entendiendo por comerciantes minoristas los que:

---

86 En este caso, con tal de reunir los requisitos que estudiaremos seguidamente, estos comerciantes pueden ser tanto personas jurídicas como personas físicas (podemos observar que la Ley del impuesto en su artículo 10.3, al definir lo que debemos entender por comerciante minorista dice: "A los efectos de este impuesto se considerarán comerciantes minoristas, los sujetos pasivos...", no estableciendo ninguna referencia limitativa sobre la naturaleza de las personas) de los definidos por el artículo 5 de la Ley del IGIC.

- A) Realicen con habitualidad ventas de bienes muebles sin haberlos sometido a ningún proceso de fabricación, elaboración o transformación<sup>87</sup> (art. 10.3 de la Ley). Con la siguiente precisión importante: no perderán la condición de comerciantes minoristas, respecto de sus entregas de bienes en las condiciones estudiadas anteriormente, aquellos comerciantes en cuya actividad comercial realicen, además, entregas de bienes transformados o elaborados por ellos mismos o por terceros (art. 13.1º, segundo párrafo del Reglamento).
- B) Que el volumen de operaciones (más del 70% de las contraprestaciones por entregas de bienes), sea realizado fundamentalmente a los consumidores, excluyendo, como excepción a esta regla, las entregas realizadas a la Seguridad Social por este tipo de comerciantes. Como consecuencia obvia, el margen de operaciones que a estos comerciantes les queda, respecto de las entregas a empresarios y profesionales de los sujetos por el impuesto, es de al menos el 29% de las contraprestaciones por tales operaciones.
- C) Que no correspondan estas entregas, a la primera<sup>88</sup> en el caso de importaciones<sup>89</sup>. Salvo que se trate de entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por los sujetos pasivos definidos en el punto siguiente<sup>90</sup>.

87 La Ley del IGIC y su Reglamento, en los artículos 10.3 y 13.1º respectivamente, establecen aquellas operaciones que no se consideran de transformación o elaboración etc., a efectos de calificación del sujeto como comerciante minorista. Así, no tendrán esta consideración, las actividades de clasificación y envasado de productos; las de colocación de marcas o etiquetas...; el lavado, desinfectado, desinsectado, descascarado..., y demás operaciones de limpieza de productos alimenticios; las operaciones de conservación, refrigeración, congelación, embalaje, secado..., incluyendo los realizados en carnes y pescados; la confección y colocación de cortinas y visillos; la simple adaptación de las prendas de vestir confeccionadas por terceros.

88 El planteamiento del problema en este supuesto se corresponde con el análisis del concepto: *primera entrega en las importaciones*. El IGIC, no hace referencia conceptual expresa sobre este término. No obstante la vamos a deducir del concurso de diversos artículos de la normativa del mismo. El artículo 6.1 de la Ley del IGIC establece, que por entrega de bienes entenderemos la transmisión del poder de disposición de bienes corporales, (hemos de hacer notar, que el concepto "transmisión del poder de disposición" es más amplio que el de mera transmisión de la propiedad y trasciende de la operación de compraventa civil y mercantil. *Vid.*, GONZÁLEZ SÁNCHEZ, Manuel, *Impuesto sobre el Valor Añadido, operaciones sujetas*. Ed. Aranzadi, Pamplona, 1993, págs. 111 y sigs.). Asimismo, el concepto de importación de bienes (art. 8.1, de la Ley), se define como "la entrada de bienes en las Islas Canarias procedentes de la Península, Islas Baleares, Ceuta y Melilla, cualquier otro Estado miembro de la C.E.E., o de terceros países...". El concepto de importación hemos de entenderlo como una circunstancia de carácter espacial, y por tanto de situación física de los bienes: que hayan entrado en Canarias y por lo tanto que se encuentren, físicamente, en el territorio de aplicación del impuesto, conforme a la legislación aplicable (art. 18.2 y 3 de la Ley del impuesto, y de la normativa aduanera correspondiente). Estos dos conceptos que estamos estudiando, el de entrega de bienes y el de importación, se complementan perfectamente al referirlos a ese otro concepto que buscamos: el de *primera entrega en las importaciones*. Así, podemos mantener, que cuando los bienes se encuentren físicamente en el territorio de aplicación del impuesto, es decir, en el territorio canario, y posteriormente se transmitan, se habrá producido, técnicamente, la primera entrega de un bien importado, lo que nos llevará a mantener que las posteriores entregas serán consideradas como segundas y ulteriores entregas de bienes y por lo tanto exentas de gravamen.

89 Este supuesto, en la realidad, intenta evitar la exoneración de las importaciones realizadas por este tipo de comerciantes.

90 La Ley del impuesto en su artículo 10.1, 27, segundo apartado, al referirse a que la exención no amparará a la primera entrega en las importaciones, en el supuesto de comerciantes minoristas, y establecer a renglón seguido "sin perjuicio de lo establecido en el apartado siguiente" refiriéndose al artículo 10.1.28 de la Ley (donde se contiene la exención sobre las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizados por sujetos pasivos personas físicas cuyo volumen de operaciones no supere los tres millones de pesetas durante el año natural anterior, apartado que es precisamente el que vamos a estudiar inmediateamente), entendemos que está constituyendo una excepción a esta regla, en favor, precisamente, de estos sujetos pasivos personas físicas, cuyo volumen de operaciones, realizadas durante el ejercicio anterior no hubiera excedido de 3.000.000 de pesetas.

Probablemente en este supuesto, la excepción esté establecida por la poca intensidad en el volumen de operaciones de este tipo de pequeños empresarios y profesionales, personas físicas.

Es importante comentar, que esta exención permite al adquirente sujeto pasivo, deducir la carga económica que el comerciante minorista incluirá como coste al precio del bien que le entregue, en las condiciones y con los requisitos establecidos en el número 4 del artículo 29 y en el artículo 60.3 del Reglamento; deducción que se complementa con el derecho a la devolución de las cuotas que hayan satisfecho o se les haya repercutido, siempre que se trate de adquisiciones realizadas por empresarios o profesionales no establecidos en las Islas Canarias, y se cumplan los requisitos establecidos por la Ley y el Reglamento (art. 48 de la Ley y 87 y siguientes del Reglamento).

### **7.2 Las entregas de bienes y prestaciones de servicios cuyo volumen de operaciones no exceda de 3.000.000 de pesetas**

La Ley del impuesto en su artículo 10.1, 28 y el Reglamento en su artículo 11.1, 28º, establecen la exención de las entregas de bienes y prestaciones de servicios cuyo volumen de operaciones no exceda de 3.000.000 de pesetas, referidas al año natural inmediatamente anterior.

Los requisitos para el disfrute de esta exención son:

- 1º Que se trate de entregas de bienes y prestaciones de servicios.
- 2º Que las operaciones señaladas en el punto anterior estén realizadas por empresarios o profesionales personas físicas.
- 3º Que el volumen de las operaciones de estos sujetos, realizado durante el año natural inmediatamente anterior, no supere los 3.000.000 de pesetas.

## **8. EXENCIONES VARIAS<sup>91</sup>**

*Fuentes:*

- Art. 10.1, 6 de la Ley.
- Art. 11.1, 6º del Reglamento.

### **8.1 Los servicios prestados directamente a sus miembros por uniones, agrupaciones o determinadas entidades**

La Ley y el Reglamento, en los preceptos mencionados, establecen la exención de los servicios prestados directamente a sus miembros, por cierto tipo de entidades y con los requisitos que a continuación comentamos:

- 1º La exención se establece sobre prestaciones de servicios realizadas directamente a los miembros de estas entidades, siempre y cuando estos servicios se utilicen directa y exclusivamente en dicha actividad y sean necesarios en el ejercicio de la misma<sup>92</sup>.

---

91 CONCORDANCIAS NORMATIVAS: Art. 20.1, 6º de la Ley del IVA.

92 Como ejemplo, tenemos una sociedad civil constituida por abogados para explotar un despacho en común.

- 2º Que sean entidades (uniones, agrupaciones...), no mercantiles<sup>93</sup>, con o sin personalidad jurídica, constituidas por personas físicas o jurídicas.
- 3º Que realicen, esencialmente, una actividad exenta o no sujeta al impuesto<sup>94</sup>
- 4º Que los miembros se limiten a reembolsar la parte que les corresponda en los gastos hechos en común.
- 5º Que se reconozca previamente el derecho a la exención, por la Consejería de Economía y Hacienda del Gobierno Autónomo de Canarias, previa solicitud del interesado, lo que surtirá efectos a partir de la fecha del correspondiente acuerdo (art. 11.2 del Reglamento).

## 9. EXENCIONES POR MOTIVOS ECONÓMICOS<sup>95</sup>

### *Fuentes:*

- Arts. 24, 45 y 46 de la Ley 19/1994 de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

El fundamento de este grupo de exenciones obedece estrictamente a motivos de carácter económico. Las exenciones que seguidamente vamos a analizar, están destinadas a propiciar un marco insular que permita un mayor desarrollo económico a través de la exoneración de ciertas operaciones claves de la dinámica empresarial e industrial del archipiélago canario<sup>96</sup>.

En consecuencia, este grupo de exenciones están configuradas, en general y con sujeción a determinados requisitos, como exenciones plenas, es decir, exenciones que permiten deducir el gravamen fiscal de las adquisiciones de los sujetos pasivos beneficiados por las mismas.

### **9.1 Los servicios de telecomunicación**

El artículo 24 de la Ley 19/1994 de 6 de julio mencionada, establece la exención de los servicios de telecomunicación prestados en Canarias, con el derecho complementario a la deducción de las cuotas soportadas, en las condiciones requeridas por el artículo 29 de la Ley 20/1991 de 7 de junio.

---

93 Entidades mercantiles, según el artículo 1.2, del vigente Código de comercio, serán aquéllas que se constituyan con arreglo a las normas del mismo: concretamente, las compañías colectivas, compañías en comandita y sociedades en comandita por acciones, (arts. 116 y siguientes del Co.co.). Son también mercantiles, por imposición legal, las sociedades anónimas y las sociedades de responsabilidad limitada, cualquiera que sea el objeto al que se dediquen (art. 3 de la Ley de Sociedades Anónimas y art. 3 de la Ley sobre Régimen Jurídico de las Sociedades de Responsabilidad Limitada).

94 En este sentido, la Ley establece que: "los miembros de una entidad ejercen esencialmente una actividad exenta o no sujeta al impuesto cuando el volumen total anual de las operaciones efectivamente gravadas por el impuesto no exceda del 10% del total de las realizadas", artículo 10.1, 6 c), segundo párrafo.

95 El título: "Exenciones por motivos económicos", lo hemos recogido de la clasificación de las exenciones en el IVA, del profesor CLAVIJO HERNÁNDEZ, *op. cit.*, pág. 496.

96 Como señala en su Exposición de Motivos la propia Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

## **9.2 Exenciones sobre bienes de inversión**

El artículo 25 de la Ley 19/1994 de 6 de julio, establece la exención de las entregas de bienes calificados de inversión conforme al artículo 40.8 de la Ley 20/1991 de 7 de junio (según la adición realizada por el RDL 21/1993 de 29 de diciembre), realizadas en favor de las empresas domiciliadas en Canarias que sean de nueva creación, o en caso contrario, que amplíen, modernicen o trasladen sus instalaciones al territorio canario. En este supuesto, como en el anterior, existe el derecho complementario a la deducción de las cuotas soportadas con las condiciones establecidas por el artículo 29 de la Ley 20/1991 de 7 de junio.

## **9.3 Exenciones sobre las entidades ZEC**

El artículo 46 de la Ley 19/1994 de 6 de julio, establece la exención de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por las entidades denominadas ZEC (entidades que se instalen al amparo de la Zona Especial Canaria regulada en el Título V de la Ley 19/1994 de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias) con otras entidades ZEC o con no residentes en España.

Igualmente, como en los dos supuestos anteriores, esta exención se complementa con el derecho a la deducción y devolución de las cuotas soportadas en las adquisiciones, con las condiciones y requisitos establecidos por este precepto y los relativos a la deducción y devolución de cuotas (arts. 29 y 45 y sigs. de la Ley 20/1991 de 7 de junio).

## **10. EXENCIONES TÉCNICAS<sup>97</sup>**

### *Fuentes:*

- Arts. 10.1, 24, 25, 28 y sigs. 30, 40 de la Ley.
- Arts. 11.1, 24<sup>o</sup>, 25<sup>o</sup>, 58 y sigs. 61, 72, 73 del Reglamento.

El fundamento de este grupo de exenciones se corresponde con la idea de evitar la doble imposición de bienes y servicios.

### **10.1 Entregas de bienes utilizados en operaciones exentas**

La Ley del impuesto en su artículo 10.1, 24 y el Reglamento en su artículo 11.1, 24<sup>o</sup>, establecen la exención de las entregas de bienes cuya adquisición por el transmitente, no le hubiera atribuido el derecho a su deducción<sup>98</sup>.

97 CONCORDANCIAS NORMATIVAS: Arts. 20.1, 24<sup>o</sup>, 25<sup>o</sup> de la Ley del IVA.

98 Un ejemplo que ilustre este supuesto podría ser el siguiente: supongamos, que un médico que sólo realiza actividades exentas (art. 10.1, 3 de la Ley) adquiere cierto material de oficina y utillaje, para su consulta profesional, cuyo coste por unidad no excede de 200.000 pesetas. Por este hecho deberá soportar la cuota correspondiente del impuesto, que no podrá recuperar mediante su deducción (art. 28.1 de la Ley). En este caso, el citado profesional se ha convertido en consumidor final respecto de ese bien.

Supongamos finalmente, que el médico citado vende parte del material que adquirió, con lo que realiza una entrega de bienes sujeta por el impuesto al tratarse de bienes afectos a su actividad profesional (art. 4.1 de la Ley). Estamos, como dijimos al principio, ante el mismo bien, el cual, si la exención no lo remedia, soportará doblemente el gravamen del impuesto. Pues bien, precisamente para evitar este doble gravamen se establece la exención que estamos analizando.

En el ejemplo que acabamos de exponer, hay que tener en cuenta el artículo 40 de la Ley y los artículos 72 y 73 del Reglamento del impuesto, artículos que regulan la deducción de los bienes de inversión. Pues será frecuente, que este tipo de profesionales adquieran bienes de inversión (por ejemplo aparatos de rayos X..., etc.) que al llevar aparejado el derecho a su deducción respecto de las cuotas soportadas, impedirían la aplicación de esta exención que estamos estudiando.

Los requisitos de la exención son:

- 1º Que se trate de entregas de bienes cuyo destino exclusivo sea la realización de operaciones exentas.
- 2º Que el sujeto pasivo no haya tenido derecho a la deducción, total o parcial, de la cuota del impuesto soportado, sin que la aplicación por el sujeto pasivo de la regla de prorrata se considere, a estos efectos, como derecho a la deducción<sup>99</sup>.

### **10.2 Entregas de bienes de cuya adquisición no se pudo deducir el IGIC soportado**

La Ley del impuesto en su artículo 10.1, 25 y el Reglamento en su artículo 11.1, 25º, establecen la exención de las entregas de bienes o de sus elementos componentes que no hubieran generado el derecho a su deducción por no estar dichos bienes en relación directa con el ejercicio de su actividad, o por encontrarse incluidos en los supuestos de exclusión de este derecho, previstos en los artículos 28 y siguientes de la Ley y 58 y siguientes del Reglamento.

Podemos establecer seguidamente, las siguientes precisiones al supuesto:

- 1ª Estamos ante entregas de bienes y sus elementos componentes.
- 2ª Su adquisición ha podido realizarse como operación interior, o a través de su importación.
- 3ª En todos los casos, que no haya determinado su adquisición el derecho a deducir (a la hora de la transmisión de estos bienes y lógicamente en favor del transmitente) por:
  - a) No estar los bienes relacionados directamente con el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, según lo dispuesto por los artículos 28 y 29.4 de la Ley y 58 y siguientes del Reglamento.
  - b) Por encontrarse en alguno de los supuestos de exclusión del derecho a deducir contemplados fundamentalmente en el artículo 30 de la Ley y 61 del Reglamento.

El supuesto, en cuanto a sus efectos, es idéntico al anteriormente estudiado. En estos casos se tiende a evitar la doble imposición, al tratarse de bienes que en su adquisición, por las razones expuestas, no han originado el derecho a su deducción, si posteriormente en su transmisión los volvemos a gravar, estaríamos ante la doble imposición que se pretende evitar<sup>100</sup>.

---

<sup>99</sup> Parece razonable la inclusión de este párrafo por el Reglamento (art. 11.1, 24º, segundo párrafo). Si el sujeto pasivo, en el ejercicio de sus actividades empresariales y profesionales, realiza operaciones (entregas de bienes o prestaciones de servicios) tanto sujetas como exentas (situación que le llevaría a la aplicación de la regla de prorrata), y la regla de prorrata (general y especial) permite el derecho a la deducción exclusivamente sobre las operaciones sujetas y no exentas, no tendría sentido considerar este derecho como hecho excluyente en el supuesto que estamos analizando.

<sup>100</sup> Un ejemplo nos ayudará a comprender este supuesto. Supongamos que una determinada empresa, que se dedica a la fabricación de cementos, adquiere una máquina de café. Este elemento no podrá considerarse como un bien directamente relacionado con el ejercicio de su actividad de fabricación de cemento, por lo que no generará el derecho a la deducción de la cuota del IGIC soportado en esta adquisición (arts. 28 y sigs. de la Ley). En el mismo sentido, si la citada empresa adquiere un vehículo automóvil, destinado a ser utilizado por los directivos de la misma, tampoco, en este caso, la cuota soportada en la adquisición del bien generará el derecho a su deducción, al ser contemplado este hecho como uno de los supuestos de exclusión del derecho a deducir (artículo 30 de la Ley del impuesto).

## BIBLIOGRAFÍA

- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César. *Sistema Tributario Español y Comparado*. Tecnos, Madrid, 1986.
- ÁLVAREZ CARMONA, Manuel. *et. al. Impuesto General Indirecto Canario, IGIC, teoría y práctica*. Ed. Pérez Galdós, Las Palmas, 1993.
- ANTÓN PÉREZ, José. *Las exenciones en operaciones interiores*. Impuestos, nº extraordinario, diciembre, 1985.
- CABRERA FERNÁNDEZ, José Manuel. *Nuevo Impuesto sobre el Valor Añadido, Guía IVA*. CISS, Valencia, 1993.
- CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco. *et. al. Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*. Cap. X, 8ª edic. Marcial Pons, Madrid, 1992.
- CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías. *Ordenamiento Tributario Español*. 4ª edic. Cívitas, Madrid, 1985.
- DE LA OLIVA AGULLÓ, Andrés María y VÁZQUEZ DE LA TORRE GONZÁLEZ-MENESES, Antonio. *Impuesto sobre el Valor Añadido*. Escuela de la Hacienda Pública, 2ª edic. Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1991.
- DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS. *Doctrina de la Dirección General de Tributos, Impuesto sobre el Valor Añadido*. Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987.
- GARRIGUES, Joaquín. *Curso de Derecho Mercantil*, t. I, 7ª edic. Madrid, 1976.
- GOLLONET CARNICERO, Pedro. *Las exenciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido*. XXX Semana de Estudios de Derecho Financiero (El IVA y la Inspección de Hacienda), IEF, Madrid, 1984.
- GONZÁLEZ SÁNCHEZ, Manuel. *Impuesto sobre el Valor Añadido, operaciones sujetas*. Ed. Aranzadi, Pamplona, 1993.
- HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *La Exención Tributaria*. Colex, Madrid, 1990.
- LIZCANO ÁLVAREZ, Jesús. *El I.V.A. y las entidades sin ánimo de lucro*. RDFHP nº 187, 1987, págs. 19 y sigs.
- LÓPEZ DE ARRIBA Y GUERRI, Alberto Luis. *Las exenciones: conceptos generales y clasificación*. Impuestos nº extraordinario, diciembre, 1985.
- LOZANO SERRANO, Carmelo. *Exenciones Tributarias y Derechos Adquiridos*. Tecnos, Madrid, 1988.
- MARTÍNEZ LAFUENTE, Antonio. *Las operaciones inmobiliarias ante el Impuesto sobre el Valor Añadido*. Cívitas, REDF nº 50, 1986.
- MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, José. *Los Impuestos Indirectos sobre el Tráfico Jurídico*. José María Bosch (edit.), Barcelona, 1990.
- NÚÑEZ-VILLAVEIRÁN OVILO, Ramiro. *Consideración general de las exenciones en el I.V.A.* RDFHP nº 157/I, 1982.
- ORTIZ GUTIÉRREZ, Román. *El Impuesto sobre el Valor Añadido*. Pirámide, Madrid, 1982.
- PONT CLEMENTE, Joan Francesc. *La Exención Tributaria (Análisis jurídico general con especial aplicación al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y al IVA)*. Edersa, Madrid, 1986.
- PUEYO MASÓ, José. *Las operaciones inmobiliarias en el Impuesto sobre el Valor Añadido*. Cívitas, REDF nº 50, 1986.
- SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. *Teoría jurídica de la Exención Tributaria. Informe para un coloquio*. Hacienda y Derecho, v. III, IEP, Madrid, 1968.
- SERRANO SOBRADO, José Antonio. *El IVA, Comentarios al proyecto de Ley*. Servicio de Publicaciones del Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1985.
- ZURDO RUIZ-AYÚCAR, Juan. *Tratado sobre el IVA (Comentarios a la Ley 37/1992 y al RD 1624/1992)*. CEF, Madrid, 1993.