

Grado en: Derecho
Facultad de Derecho
Universidad de La Laguna
Curso 2017/2018
Convocatoria: Junio

**EL RÉGIMEN JURÍDICO DE LAS EXENCIONES EN EL IMPUESTO
GENERAL INDIRECTO CANARIO**

Legal Framework of the Exemptions in the Canary Islands' General Indirect
Tax

Realizado por la alumna Dña. Verónica Noda Méndez

Tutorizado por la Profesora Dña. Adriana Fabiola Martín Cáceres

Departamento: Derecho Público y Privado Especial y Derecho de la
Empresa

Área de conocimiento: Derecho Financiero y Tributario

ABSTRACT

In the following essay the regulation of the exemptions in the Canary Islands' General Indirect Tax is systematically presented. First the tax is shortly delimited, including general matters, as the taxable facts, the taxpayer or the accrual of the tax; second, the general regulation of exemptions is as well presented. The exemptions of the mentioned tax are analyzed, beginning by those created for domestic operations, followed by the ones for importations and exportations and operations integrated by them, finally some of the tax's special regimes that are related to the exemptions. Throughout the exposed catalogue some differentiations and points regarding the Value Added Tax are included, exclusively referred to the subject that has been talked about, the exemptions. The essay finishes with a brief exposition of the formal obligations that are necessary in this tax.

RESUMEN (entre 150 y 350 palabras)

En el siguiente trabajo se expone de forma sistemática la regulación de las exenciones en el Impuesto General Indirecto Canario. Se delimita brevemente el impuesto, en una primera parte, incluyendo cuestiones generales, como lo son el hecho imponible, el sujeto pasivo o el devengo del impuesto; se expone el régimen general de las exenciones, en una segunda parte. Finalmente se analizan las exenciones del citado impuesto, empezando por analizar aquellas que se producen en operaciones interiores, seguidamente se explican las importaciones y exportaciones y operaciones asimiladas, para finalizar se incluyen algunos de los regímenes especiales del IGIC que son de interés en relación a las exenciones. A lo largo del catálogo ya expuesto se incluyen algunas diferenciaciones y puntualizaciones respecto del Impuesto sobre el Valor Añadido, exclusivamente referidas al tema que se sigue, las exenciones. El trabajo finaliza con una breve exposición de las obligaciones formales que deben cumplirse en este impuesto y su la incidencia de las exenciones sobre ellas.

1. INTRODUCCIÓN.....	4-5
2. LAS EXENCIONES: RÉGIMEN JURÍDICO GENERAL.....	5-12
2.1. Concepto de exención.....	5-6
2.2. Fundamento y contenido.....	6-9
2.3. Clases.....	9-11
2.4. Reserva de ley en materia de exenciones.....	11-12
3. CARACTERIZACIÓN DEL IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO.....	12-18
3.1. Hecho imponible.....	12-14
3.2. Sujeto Pasivo.....	14-15
3.3. Mecanismo de la deducción.....	15
3.4. Alcance de las exenciones en el IGIC. Exenciones plenas y limitadas.....	15-16
3.5. La prorrata.....	17-18
4. EXENCIONES EN EL IGIC.....	18-44
4.1. Exenciones en operaciones interiores.....	19-41
4.2. Exenciones en las importaciones y exportaciones.....	41-44
5. LAS EXENCIONES DEL IMPUESTO EN LOS RÉGIMENES ESPECIALES.....	44-49
6. CONCLUSIONES.....	49-50
7. BIBLIOGRAFÍA.....	50-52

1. INTRODUCCIÓN

En este trabajo va a ser objeto de análisis el régimen jurídico de las exenciones en el Impuesto General Indirecto Canario, tanto en las operaciones interiores como en las importaciones y exportaciones así como en los regímenes especiales.

El Impuesto General Indirecto Canario es un impuesto estatal de naturaleza indirecta, cedido a las Haciendas Territoriales canarias, que grava el tráfico empresarial de bienes y servicios, así como la importación de bienes en las Islas, y cuya gestión le corresponde a la Comunidad Autónoma de Canarias. Es un impuesto indirecto, por lo que recae sobre un índice indirecto de la capacidad económica como es el consumo; es un impuesto de origen estatal, pero cedido a la Comunidad Autónoma de Canarias, tratándose esta de una cesión peculiar, en cuanto a que se atribuyen también competencias normativas derivadas de las circunstancias del Régimen Económico y Fiscal de Canarias. Entre sus características se pueden nombrar, además, que se trata de un impuesto proporcional, pues no aumenta el tipo de gravamen aunque aumente la base imponible; objetivo, en la determinación de la cuota no se tienen en cuenta las circunstancias personales del sujeto a quien se le va a aplicar el impuesto; e instantáneo, pues el hecho imponible se agota con su realización, si bien su declaración es periódica.

Se trata del equivalente del Impuesto sobre el Valor Añadido que rige en el resto del territorio nacional, si bien las diferencias entre estos dos impuestos se hacen notar, sobre todo a la hora de hablar de una menor tributación en el territorio canario y determinados supuestos que solo se han

contemplado en alguno de estos dos impuestos y que expondremos más adelante.

En cuanto a la regulación normativa, destacamos, entre otros, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias y la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales.

2. LAS EXENCIONES: RÉGIMEN JURÍDICO GENERAL

2.1. Concepto de exención

El concepto de exención se encuentra recogido en el artículo 22 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT), que dispone: *«Son supuestos de exención aquellos en que, a pesar de realizarse el hecho imponible, la ley exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal»*.

La exención es un mecanismo que se explica por la concurrencia de dos normas en sentido contrapuesto. La primera, la norma tributaria que define el hecho imponible y le atribuye a su realización la consecuencia del nacimiento de la obligación tributaria principal, tal como recoge el artículo 20 de la Ley General Tributaria. La segunda, la norma que contiene la exención, anula los efectos de la anterior, dictando que, aunque efectivamente se haya realizado el hecho imponible, no se produzca el nacimiento de la obligación tributaria principal ante la realización de determinados hechos objetivos –exenciones objetivas–, o cuando sean realizados por determinados sujetos –exenciones subjetivas–. Cabe precisar que no es exacto que se exima del cumplimiento de la obligación tributaria principal, sino que esta no llega a existir, ya que la finalidad de la norma

exoneradora es precisamente impedir el nacimiento de esta obligación en los supuestos específicos que contempla.¹

Para comprender en profundidad el instituto de la exención es conveniente estudiarlo en comparación con otra hipótesis de no nacimiento de la obligación tributaria contenida en el Derecho Tributario, es decir, los supuestos de no sujeción a los que se refiere el artículo 20.2 de la LGT. Se trata de supuestos que guardan relación con el hecho imponible, pero que caen fuera de su órbita. Los supuestos de no sujeción tienen una labor didáctica dentro de la ley, sin tener un contenido propiamente jurídico; esta labor didáctica trata de completar la delimitación del hecho imponible, definiendo supuestos en los que no se realiza tal hecho, pero de difícil deducción por la simple lectura de la norma que lo recoge. En cambio, las normas de exención sí encierran este contenido jurídico pues contienen el mandato de enervar los efectos jurídicos derivados de la realización del hecho imponible.

2.2. Fundamento y contenido

Siguiendo a MARTÍN QUERALT, hay ciertos aspectos que se han de tener en cuenta a la hora de explicar la exención tributaria. En primer lugar, en los actuales Estados intervencionistas se desdibuja la línea entre fines fiscales y no fiscales, de manera que, esos fines extra fiscales pueden ser perseguidos a través del Derecho Tributario. Así, los fines fiscales estarán comprendidos por los objetivos específicos de esta rama del Derecho, como por ejemplo la recaudación; mientras que los fines extra fiscales son aquellos objetivos no específicos de la misma, como puede ser promover la

¹ MARTÍN QUERALT, J. y otros, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 2017, pág. 276.

realización de una determinada actividad, para la cual se fijan unos impuestos más bajos. Por otra parte, y en cuanto a los principios, en el artículo 31 de la Constitución española se contienen los principios materiales de justicia tributaria: *“1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio. 2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía. 3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley.”*

En segundo lugar, el tributo es un instituto jurídico complejo, que no se agota con el cumplimiento de la obligación tributaria principal, sino que también contiene potestades, deberes, posiciones jurídicas e incluso procedimientos administrativos que han de cumplirse si se diera el caso.

En tercer lugar, y en definitiva, nos encontramos con impuestos formulados de manera general, en los que el hecho imponible se describe de manera amplia, para poder abarcar íntegramente una manifestación de capacidad económica, pero al mismo tiempo se intenta personalizar el gravamen para ajustar la carga tributaria a las circunstancias personales del sujeto o de la propia actividad o hecho gravado².

Las exenciones son un instrumento a través del cual el legislador puede modular las consecuencias de la realización del hecho imponible, resultando en una menor cuota tributaria, o incluso llegando a eliminarla por completo.

² MARTÍN QUERALT, J. y otros, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 2017, p. 277.

Según palabras del Tribunal Constitucional «*la exención como quiebra del principio de generalidad que rige la materia tributaria al neutralizar la obligación tributaria derivada de la realización de un hecho revelador de capacidad económica, es constitucionalmente válida siempre que responda a fines de interés general que la justifiquen (...) quedando, en caso contrario, proscrita, desde el punto de vista constitucional, por cuanto la Constitución a todos impone el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en función de su capacidad económica no debiendo olvidarse que los principios de igualdad y generalidad se lesionan cuando no “se utiliza un criterio de reparto de las cargas públicas carente de cualquier justificación razonable y, por tanto, incompatible con un sistema tributario justo como el que nuestra Constitución consagra en el art. 31” (STC 134/1996, de 22 de julio [RTC 1996, 134], F. 8).*»³

En cuanto al contenido positivo de la norma de exención, este está claro si se atiende a los efectos o consecuencias derivados de la verificación de supuestos exentos. En todo caso, frente a un supuesto de exención, la Administración conserva sus potestades de comprobación e investigación, pudiendo llegar, en ejercicio de su potestad de imposición, a la liquidación del tributo aplicando la exención. Asimismo, el particular debe soportar las actuaciones inspectoras y comprobadoras, así como ciertos deberes formales —o incluso materiales— en igual posición jurídica si existiera la obligación tributaria principal. Es decir, la realización de un supuesto exento implica también la sujeción al tributo, como no podía ser menos al tratarse de la realización del hecho imponible. Dicha sujeción tiene la particularidad de no traducirse en una obligación de pago, pero no por ello es excepción o

³ Sentencia del Tribunal Constitucional 10/2005 de 20 de enero [RTC 2005, 10]

negación del tributo, sino que encierra y abarca otras manifestaciones del contenido de este distintas a la obligación tributaria principal⁴.

2.3. Clases

A la hora de clasificar las exenciones tributarias, seguiremos la enumeración de MENÉNDEZ MORENO⁵, existiendo distintos criterios con los que se pretende sistematizar el numeroso contenido de las mismas recogido en las normas reguladoras de los tributos.

Desde el punto de vista de su finalidad consideramos las exenciones fiscales y extrafiscales. Las exenciones fiscales se configuran en una correcta articulación del tributo desde el punto de vista técnico, respetando los principios tributarios; entre ellas podemos encontrar, por ejemplo, las destinadas a preservar el mínimo de subsistencia –de manera general, todas aquellas que se dirigen a evitar la doble imposición–, y las establecidas en favor de los entes públicos. En cuanto a las exenciones extrafiscales, son aquellas que promueven la consecución de fines no fiscales, es decir, no estrictamente recaudatorios, que en ocasiones se persiguen a través de las leyes tributarias (como por ejemplo la protección del medio ambiente, creación de empleo, etc.).

Desde el punto de vista del elemento de la estructura de las normas tributarias al que afectan, siguiendo la definición de SAINZ DE BUJANDA, pueden afectar a cualquiera de los elementos de esa estructura, como pueden serlo el hecho imponible, los obligados tributarios, la base u otros elementos de la deuda tributaria.

⁴ MARTÍN QUERALT, J. y otros, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 2017, p. 278.

⁵ MENÉNDEZ MORENO, A. y otros, *Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones de Cátedra*, Lex Nova, Valladolid, 2010, p. 197 y ss.

Desde el punto de vista de su alcance cuantitativo podemos hablar de exenciones totales, en las que se produce un pleno efecto desgravatorio, y exenciones parciales, produciéndose un efecto desgravatorio parcial; estas últimas suelen denominarse de distintas maneras para diferenciarlas de las exenciones *stricto sensu*, y entre esas denominaciones encontramos, por ejemplo, bonificaciones, reducciones, deducciones o desgravaciones.

Desde el punto de vista de su alcance temporal, se distinguen exenciones permanentes y temporales. Las exenciones permanentes son aquellas que no aparecen limitadas en el tiempo, mientras que las exenciones temporales son aquellas que producen el efecto excluyente de la obligación tributaria sólo durante un plazo limitado, que se fija en el momento de su creación.

Desde el punto de vista de la norma que lo regula, nos encontramos con exenciones de derecho internacional o de derecho interno; las primeras se contemplan, entre otras, en las directivas de la Unión Europea, así como en los Convenios Internacionales y se establecen con el objetivo de evitar las dobles imposiciones.

Desde el punto de vista de sus beneficiarios se contemplan las exenciones objetivas, subjetivas y mixtas. En las exenciones objetivas el beneficio fiscal afecta a los bienes, derechos o actividades; en las exenciones subjetivas se beneficia a sujetos o beneficiarios concretos; en las mixtas la exención se establece respecto de ciertos bienes, derechos o actividades, en relación con determinados sujetos.

Desde el punto de vista de su tratamiento fiscal y la posibilidad de su deducción, nos encontramos con exenciones plenas y limitadas. Las exenciones plenas son aquellas en las que se posibilita al empresario o profesional que haya realizado una actividad exenta, deducir las cuotas

soportadas por el impuesto en las adquisiciones correspondientes a la realización de esa actividad. En las exenciones limitadas el empresario no repercute el impuesto, pero sí tiene que soportarlo en las adquisiciones que haga en relación con la actividad; por lo general, las exenciones en operaciones interiores van a ser limitadas y serán plenas las exenciones en las exportaciones, entregas intracomunitarias de bienes y en operaciones económicas asimiladas a las exportaciones. Si bien, estas exenciones solo tienen sentido en el IGIC y en el IVA, puesto que son los únicos en los que esto tiene relevancia a la hora de deducir.

2.4. Reserva de ley en materia de exenciones

En el artículo 133.3 de la Constitución española se declara «*todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley*». A su vez, el artículo 8.d) de la LGT dicta que se regularán en todo caso por ley «*el establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales*». Esto con el fin de controlar la proliferación de normas relativas a las exenciones que se puedan generar, incluso de manera urgente, por razones de política económica. Se deja poco espacio, pues, a la potestad reglamentaria para que no pueda entrar a determinar totalmente el alcance, efectos e importe de las exenciones en supuestos concretos⁶.

En cuanto a la jurisprudencia emitida por el Tribunal Constitucional, en su sentencia 6/1983, de 4 de febrero, que fue posteriormente ratificada por las sentencias 42/1983, de 18 de mayo y 51/1983, de 14 de junio, dicta que, en relación con el precepto 133.3 CE, «*es obvio que hay una legalidad*

⁶ MARTÍN QUERALT, J. y otros, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 2017, pág. 279

estricta que comprende el establecimiento de los beneficios fiscales, entre los que cuentan sin duda las exenciones y las bonificaciones, pero no cualquier regulación de ellos.” Viniendo a significar este veredicto que tanto las modificaciones como las supresiones de dichos beneficios fiscales pueden aprobarse por normas distintas a la Ley, aunque con el mismo rango, como es el caso de los Decretos-Leyes.

Los supuestos de exención también definen el hecho imponible del tributo, determinando el alcance y contenido en unos supuestos concretos del deber de contribuir, que solo pueden estar regulados por ley⁷.

3. CARACTERIZACIÓN DEL IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO

3.1. Hecho imponible

En el artículo 4 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (en adelante LIGIC) se contienen los hechos imponibles gravados por el impuesto. Por un lado se gravan las operaciones interiores, siendo los hechos imponibles en estas las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen los empresarios y profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional. Por otro lado, nos encontramos con el gravamen de las importaciones, cuyo objetivo es gravar el consumo de los bienes en destino; este hecho imponible está constituido por la entrada de bienes en las Islas Canarias, cualquiera que sea el fin a que se destinen o la condición del importador (empresario o profesional o consumidor final).

⁷ MARTÍN QUERALT, J. y otros, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 2017, pág. 278.

El hecho imponible debe haber sido realizado en las Islas Canarias, comprendiendo también el mar territorial hasta el límite de doce millas náuticas y el espacio aéreo correspondiente⁸. La sujeción al impuesto no depende de los fines o resultados percibidos, basándose simplemente en la realización de los hechos antes mencionados.

En cuanto a la compatibilidad con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, se menciona en el artículo 4.4 LIGIC que si un hecho imponible está sujeto a IGIC, no estará sujeto al concepto de “Transmisiones Patrimoniales Onerosas” del ITPADJ, a su vez, un supuesto de hecho sujeto pero exento del IGIC va a resultar sujeto también a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPAJD; sin embargo, en los supuestos de entregas o arrendamientos de bienes inmuebles, así como la transmisión o constitución de derechos reales de goce y disfrute, sí tributarán por este impuesto, cuando estos estén exentos del IGIC. Así, en el artículo 7.5 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, se declara que: *“No estarán sujetas al concepto de «transmisiones patrimoniales onerosas», regulado en el presente Título, las operaciones enumeradas anteriormente cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.”* Lo anteriormente debe entenderse referido también al impuesto que nos

⁸ Considerando el ámbito de aplicación del impuesto el recogido en el artículo 3 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

incumbe, el IGIC, según lo dispuesto en la Disposición Adicional 3ª del mismo Real Decreto Legislativo.

3.2. Sujeto Pasivo

Una nota característica de los impuestos indirectos, como es el caso, es que las cuotas impositivas se obtienen de personas distintas a las que el legislador quiere gravar, haciendo posible que esas personas exijan a los consumidores finales el reintegro de las cuotas satisfechas por ellos. Esto se realiza a través de la repercusión del impuesto contenida en el artículo 20 de la LIGIC, para la cual se deben respetar los requisitos contenidos en el artículo; según el artículo 19 de la LIGIC, tienen la condición de sujeto pasivo las personas físicas y jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales⁹ y que realicen las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetos al impuesto.

De manera excepcional se invierte la condición del sujeto pasivo (art. 19.1.2º LIGIC), en los empresarios o profesionales y, en todo caso, en los entes públicos para quienes se realicen las operaciones sujetas a gravamen, en determinados supuestos, como por ejemplo que las citadas operaciones se realicen por personas no establecidas en Canarias, salvo que el destinatario, a su vez no esté establecido en dicho territorio.

En las importaciones de bienes se considerarán sujetos pasivos aquellos que realicen dicha actividad. Siempre que se cumpla la legalidad aplicable, se considerarán importadores (art. 21 LIGIC): los destinatarios de

⁹ Entendiendo que tienen esta condición todos aquellos que se encuadren en los supuestos dados por el artículo 5.2 LIGIC: “A los efectos de este Impuesto se reputarán empresarios o profesionales: 1.º Las personas o entidades que realicen habitualmente actividades empresariales o profesionales. No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en el apartado siguiente. 2.º Las sociedades mercantiles, en todo caso.”

los bienes importados, sea cual sea su condición; los viajeros respecto a los bienes que introduzcan al entrar en las islas Canarias; y en el caso de que no se dé ninguno de los casos anteriores, los propietarios de los bienes.

3.3. Mecanismo de la deducción

La deducción del IGIC, junto con el mecanismo de la repercusión, constituye una de sus peculiaridades más fundamentales, en cuanto al funcionamiento y mecanismo del tributo. Los empresarios y profesionales, es decir, los sujetos pasivos del IGIC, van a descontar del IGIC repercutido que tienen que ingresar a la Administración tributaria, el IGIC que ellos hayan soportado. Esta es la característica que diferencia fundamentalmente a los empresarios o profesionales de los consumidores, ya que la capacidad económica que se pretende gravar es precisamente el consumo¹⁰.

3.4. Alcance de las exenciones en el IGIC. Exenciones plenas y limitadas

Dentro los motivos que llevan a establecer las exenciones nos encontramos con motivos que responden a razones de interés público, tratando de hacer más accesibles determinados bienes o servicios esenciales determinados en la ley; pero también nos encontramos con motivos esencialmente técnicos, que no responden a principios o valores constitucionales protegidos sino que solo se explican por la propia mecánica del impuesto.

El alcance de las exenciones en el IGIC, desde el punto de vista del sujeto pasivo, no es el tradicional del Derecho Tributario. La obligación tributaria se establece mediante el cálculo de la diferencia entre el IGIC repercutido y el IGIC soportado deducible por el sujeto pasivo; cuando la

¹⁰ PÉREZ ROYO, F. y otros, *Curso de Derecho Tributario. Parte especial*, Tecnos, Madrid, 2017, p. 826 y ss.

operación está exenta del impuesto y no existe IGIC repercutido, el IGIC soportado en los bienes y servicios adquiridos utilizados en la operación exenta no es deducible, y por ello la carga tributaria aumenta el coste de la operación¹¹.

Cabe hacer una distinción entre exenciones plenas y limitadas, según vayan a influir en el derecho a deducir el importe soportado por parte de los sujetos pasivos. En las exenciones limitadas no se permite deducir la cuota soportada en la compra de bienes y servicios utilizados. Son la regla general, y se articulan en la última fase de los procesos productivos, para poder cumplir con el objetivo de que el precio sea menor para el consumidor final. Cuando los sujetos pasivos realizan únicamente operaciones exentas limitadas no tienen que presentar las declaraciones-liquidaciones periódicas, pues no lo repercuten ni pueden deducírselo. En las exenciones plenas se mantiene el derecho a la deducción del impuesto, tratándose principalmente de operaciones de comercio exterior, como exportaciones y operaciones asimiladas.

En este punto es de especial mención, como ejemplo de exención plena, la exención contenida en el artículo 25 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico o Fiscal de Canarias, relativa a los incentivos a la inversión, que se explicará con mayor detenimiento posteriormente.

Estos sujetos pueden deducir el IGIC soportado en la adquisición, importación de bienes o servicios que se utilicen para realizar tales actividades, salvo que a la misma actividad le sea de aplicación otra exención que no genere el derecho a deducir.

¹¹ PÉREZ ROYO, F. y otros, *Curso de Derecho Tributario. Parte especial*, Tecnos, Madrid, 2017, p. 748 y ss.

3.5. La prorrata

La prorrata se hace relevante cuando hablamos de la deducción. El derecho a deducir las cuotas del IGIC soportado por parte del empresario o profesional va a depender del tipo de operaciones que realice, de si las mismas están exentas o no exentas. Pero también hay que tener en consideración a aquellos sujetos pasivos que realicen operaciones de los dos tipos, de aquellas que dan derecho a la deducción y de las que no. En este caso los sujetos van a tener derecho a una deducción parcial del total de su IGIC soportado en sus adquisiciones, proporcional a la parte de operaciones sujetas y no exentas que realicen. Este cálculo proporcional se denomina “regla de la prorrata”, de la cual podemos mencionar dos tipos¹², que son enumerados en el artículo 36.1 de la Ley del IGIC, y desarrollados posteriormente:

— Prorrata general (artículos 37 y 38 LIGIC). El porcentaje de deducción se determina multiplicando por 100 el resultante de una fracción en la que figuren: en el numerador, el importe total, determinado para cada año natural de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional que originen el derecho a la deducción; en el denominador, el importe total, determinado para el mismo período anual, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluidos aquellos que no originen el derecho a deducir. Este cálculo se hará de forma anual y el resultado se aplicará a todo el IGIC potencialmente deducible.

— Prorrata especial (artículo 39 LIGIC). Esta se trata de una regla más exhaustiva, que distingue entre:

¹² PÉREZ ROYO, F. y otros, *Curso de Derecho Tributario. Parte especial*, Tecnos, Madrid, 2017, p. 838 y ss.

-Las cuotas soportadas por el empresario o profesional en la adquisición de bienes o servicios utilizados exclusivamente en la realización de operaciones que dan derecho a la deducción. Estas cuotas podrán ser deducidas en su integridad.

-Las cuotas soportadas por el empresario o profesional en la adquisición de bienes o servicios utilizados exclusivamente en la realización de operaciones que no dan derecho a la deducción, estas cuotas no podrán deducirse en ninguna cuantía.

-Finalmente, las cuotas soportadas por el empresario o profesional en la adquisición de bienes y servicios utilizados indistintamente para la realización de operaciones que dan y que no dan derecho a la deducción. Estas cuotas resultarán deducibles en el porcentaje que determine la regla de la prorrata. Este tipo de prorrata será de aplicación en dos casos: de manera voluntaria, cuando los sujetos pasivos opten por la aplicación de dicha regla en los plazos y forma que se determinen reglamentariamente; y de manera imperativa, cuando la suma total de las cuotas deducibles en un año natural por aplicación de la regla de la prorrata general exceda en un 10 por 100 del que resultaría por aplicación de la regla de la prorrata especial.

4. EXENCIONES EN EL IGIC

La Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales, dictada por la Comunidad Autónoma de Canarias en virtud de lo dispuesto en la Disposición Adicional Octava de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se aprueba el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, en su artículo 50.Uno enumera

las exenciones en operaciones interiores del IGIC. En la citada D.A. 8ª se atribuye a la Comunidad Autónoma de Canarias las competencias normativas en el Impuesto General Indirecto Canario, para regular: las exenciones en operaciones interiores, los tipos de gravamen y el tipo de recargo sobre las importaciones efectuadas por los comerciantes minoristas, los regímenes especiales y las obligaciones formales del impuesto.

4.1. Exenciones en operaciones interiores

En el artículo 50.Uno de la citada Ley se contienen las exenciones en operaciones interiores, que se pueden sistematizar atendiendo a los intereses que pretendan cumplir.

4.1.1. Exenciones relativas al interés general

Siguiendo el esquema del profesor PÉREZ ROYO relativo al Impuesto sobre el Valor Añadido¹³, en el IGIC encontramos un primer grupo de exenciones, relativas al interés general.

4.1.1.1. Ámbito sanitario y de la salud, encontramos las siguientes exenciones:

—Las prestaciones de servicios de hospitalización o asistencia sanitaria y las demás relacionadas directamente con las mismas que sean realizadas por entidades de Derecho público o por entidades o establecimientos privados en régimen de precios autorizados o comunicados (art. 50.Uno.2º). Junto con la prestación de hospitalización quedan incluidas otras, que están íntimamente relacionadas como pueden ser el alojamiento y la alimentación, el quirófano y el suministro de medicamentos y material

¹³ PÉREZ ROYO, F. y otros, *Curso de Derecho Tributario. Parte especial*, Tecnos, Madrid, 2017, pp. 750 y ss.

sanitario por clínicas, laboratorios y demás establecimientos de hospitalización y asistencia sanitaria; sin embargo, no quedan incluidos otros servicios : la entrega de medicamentos destinada a ser consumida fuera del establecimiento, los servicios de alimentación y alojamiento prestados a personas distintas de los destinatarios de la hospitalización y sus acompañantes, los servicios veterinarios y demás servicios complementarios pero no indispensables como los arrendamientos de bienes, como a los que hace referencia la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 1 de diciembre de 2005, C-394/04 y 395/04. Si bien, aunque las Islas Canarias formen parte del territorio aduanero de la Comunidad, el IGIC no es un tributo armonizado¹⁴, por lo que no resultan de aplicación las directivas de armonización del IVA ni los pronunciamientos del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que las apliquen. A pesar de ello, el legislador suele trasladar al ámbito del IGIC las modificaciones en el IVA derivadas de estos pronunciamientos, para garantizar la coordinación de los impuestos.

—La asistencia a personas físicas por profesionales médicos o sanitarios, cualquiera que sea la persona a cuyo cargo se realice la prestación del servicio (art. 50.Uno.3º). A efectos de esta exención tienen la condición de profesionales médicos o sanitarios los considerados como tal por el ordenamiento jurídico, así como los psicólogos, logopedas y ópticos, que tengan titulación otorgada por centro oficiales o con reconocimiento administrativo; así, también tendrán esta consideración los farmacéuticos, los técnicos de laboratorio de diagnóstico clínico y los químicos formados

¹⁴ Según lo dispuesto en el Apartado I, *in fine*, del Preámbulo de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras.

como especialistas sanitarios en el ámbito de análisis clínicos, bioquímica clínica, microbiología y parasitología y radiofarmacia. Esta exención comprende las prestaciones de asistencia médica, quirúrgica y sanitaria relativas a la prevención, diagnóstico y tratamiento de enfermedades, no alcanza, sin embargo, la asistencia con fines estéticos prestada por los profesionales anteriormente mencionados.

—Las prestaciones de servicios realizadas en el ámbito de sus respectivas profesiones por estomatólogos, odontólogos y protésicos dentales, así como la entrega, reparación y colocación, realizadas por los mismos, de prótesis dentales y ortopedias maxilares, cualquiera que sea la persona a cuyo cargo se realicen (art. 50.Uno.4°).

—Las entregas de sangre, plasma sanguíneo y demás fluidos, tejidos y otros elementos del cuerpo humano efectuadas para fines médicos o de investigación o para su procesamiento con idénticos fines (art. 50.Uno.5°).

—Las entregas de bienes y prestaciones de servicios que, para el cumplimiento de sus fines específicos, realice la Seguridad Social, directamente o a través de sus entidades gestoras o colaboradoras (art. 50.Uno.7°). Esta exención sólo es de aplicación en los casos en que quienes realicen tales operaciones no reciban contraprestación alguna de los adquirentes de los bienes o de los destinatarios de los servicios, distinta de las cotizaciones efectuadas a la Seguridad Social. No se extiende esta exención a las entregas de medicamentos o de material sanitario realizadas por cuenta de la Seguridad Social.

— El transporte de enfermos o heridos en ambulancias o vehículos especialmente adaptados para ello (art. 50.Uno.15°).

4.1.1.2. Ámbito de la educación.

Están exentos del IGIC las prestaciones de servicios de educación de la infancia y de la juventud, la guardia y custodia de niños, la enseñanza escolar, universitaria y de postgrado, la enseñanza de idiomas y la formación y reciclaje profesional, realizadas por entidades de Derecho público o entidades privadas autorizadas para el ejercicio de dichas actividades (art. 50.Uno.9º). La exención incluye las prestaciones de servicios y entregas de bienes directamente relacionadas con las actividades ya mencionadas, efectuadas con medios propios o ajenos, por las mismas empresas docentes o educativas.

Sin embargo, la exención no comprende los siguientes casos, entre otros:

—Los servicios relativos a la práctica del deporte, y demás actividades complementarias.

—Las efectuadas por escuelas de conductores de vehículos.

—Las entregas de bienes efectuadas a título oneroso.

También estarán exentas las clases a título particular prestadas por personas físicas sobre materias incluidas en los planes de estudios de cualquiera de los niveles y grados del sistema educativo (art. 50.Uno.10º).

En el IVA, también se incluyen los servicios prestados por escuelas de conductores de vehículos en aquellos casos en los que el título sirva para desempeñar una profesión, como los conductores de autobuses o camiones (art. 20.1.9º.c) LIVA)

4.1.1.3. Ámbito cultural.

Están exentos los siguientes servicios efectuados por entidades de Derecho público o por entidades o establecimientos culturales privados de carácter social (art. 50.Uno.14º):

- Las propias de bibliotecas, archivos y centros de documentación.
- Las visitas a museos, galerías, lugares históricos, jardines botánicos, parques zoológicos y parques naturales y otros espacios naturales protegidos de características similares.
- Las representaciones teatrales, musicales, coreográficas, audiovisuales o cinematográficas.
- La organización de exposiciones y conferencias.

Esta exención, sin embargo, solo rige cuando se trata de servicios efectuados por entidades de Derecho público o entidades o establecimientos privados culturales de carácter social. Estas últimas serán las que cumplan con los requisitos establecidos en el artículo 50.Dos de la Ley 4/2012: carecer de finalidad lucrativa, los cargos de patronos o representantes legales deberán ser gratuitos y carecer de interés en los resultados económicos de la explotación por sí mismos o a través de persona interpuesta, etc. Este tipo de entidades deberá solicitar a la Administración Tributaria Canaria el reconocimiento de su condición, cuyos efectos se producirán desde la fecha de la solicitud y quedará subordinada a la subsistencia de las condiciones antes mencionadas.

Dentro de las exenciones relativas a la cultura también se incluyen los servicios profesionales, incluidos aquellos cuya contraprestación consista en derechos de autor, prestados por artistas de diversa índole (art. 50.Uno. 28°).

En el IVA, según lo dispuesto en el artículo 20.1.14° LIVA, en este impuesto ya no es necesario acreditar la condición de entidad de interés cultural.

4.1.1.4. Ámbito del deporte.

Estarán exentos los servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, cualquiera que sea la persona o entidad a cuyo cargo se realice la prestación, siempre que tales servicios estén relacionados con dichas prácticas y sean prestados por entes públicos, los comités olímpico y paraolímpico, federaciones deportivas o entidades privadas de carácter social (art. 50.Uno.13º, en relación con el art. 50.Dos). No se contemplan por esta exención los espectáculos deportivos.

4.1.1.5. Asistencia social.

Están exentas las prestaciones de servicios de asistencia social efectuadas por entidades de Derecho público o entidades o establecimientos privados de carácter social (art. 50.Dos) que se enumeran en el artículo 50.Uno.8º de la Ley. Entre otras, destacamos:

- Protección de la infancia y de la juventud; como la rehabilitación y formación de niños, asistencia a lactantes, custodia y atención, etc.
- Asistencia a la tercera edad.
- Asistencia a las minorías étnicas.
- Asistencia a refugiados y aislados.
- Asistencia a exreclusos.
- Asistencia a alcohólicos y toxicómanos.

Estas actividades pueden definirse en conjunto como las acciones y actividades desarrolladas fuera del marco de la Seguridad Social, destinando medios económicos, personales u organizativos a atender estados de necesidad y otras carencias de determinados colectivos o personas en situaciones de marginación o riesgo social.

4.1.1.6. Asistencia religiosa.

Están exentas las cesiones de personal realizadas, en el cumplimiento de sus fines, por entidades religiosas inscritas en el Registro correspondiente del Ministerio de Justicia (art. 50.Uno.11º). La exención se establece para la realización de las siguientes actividades: hospitalización, asistencia sanitaria y demás directamente relacionadas con las mismas; asistencia social, de las comprendidas en el anterior apartado; y la educación, enseñanza, formación y reciclaje profesional.

4.1.1.7. Asociacionismo y partidos políticos.

En este ámbito encontramos varias actividades exentas:

—Las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias a las mismas efectuadas directamente a sus miembros por organismos o entidades legalmente reconocidas que no tengan finalidad lucrativa, cuyos objetos sean de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filantrópica o cívica, siempre que no se perciban por los beneficiarios de los mismos contraprestación alguna salvo las cotizaciones fijadas en los estatutos (art. 50.Uno.12º). Dentro de esta exención se comprenden los colegios profesionales, las cámaras oficiales, las organizaciones patronales y federaciones que agrupen dichos organismos o entidades.

—Los servicios prestados directamente a sus miembros por uniones, agrupaciones, o entidades autónomas, incluidas las Agrupaciones de Interés Económico, constituidas exclusivamente por personas físicas o jurídicas que ejerzan esencialmente una actividad exenta o no sujeta al impuesto, cuando concurren las condiciones requeridas. Para considerar que los miembros de una sociedad ejercen una actividad exenta o no sujeta, las operaciones efectivamente gravadas por el impuesto no pueden superar el 10 por ciento del total de las actividades realizadas.

En este ámbito, en el IVA también están exentas las prestaciones de servicios y las entregas de bienes realizadas por los partidos políticos con motivo de manifestaciones destinadas a reportarles un apoyo financiero para el cumplimiento de su finalidad específica y organizadas en su exclusivo beneficio (Art. 20.1.28º LIVA).

4.1.1.8. Servicio postal.

Están exentas las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias a ellas que constituyan el servicio postal universal siempre que sean realizadas por el operador u operadores que se comprometen a prestar todo o parte del mismo (art. 50.Uno.1º). Asimismo, están exentas las entregas de sellos de correos y efectos timbrados de curso legal en España por importe no superior a su valor facial (art. 50.Uno.17º).

4.1.2. Exenciones destinadas a las operaciones financieras y de seguros y al sector del juego

Además de las exenciones de interés general que se enumeran en el apartado anterior, en la Ley se establecen como exentas algunas otras operaciones:

—Las operaciones financieras, cualquiera que sea la condición del prestatario y la forma en que se instrumente, incluso mediante efectos financieros (art. 50.Uno.18º). Se incluyen:

-Los depósitos en efectivo en sus diversas formas, incluidos los depósitos en cuenta corriente y cuentas de ahorro y las demás operaciones relacionadas con los mismos, incluidos los servicios de cobro o pago prestados por el depositario a favor del depositante. Sin embargo, no se extiende a los servicios de gestión de cobros de créditos,

letras de cambio, recibos y otros documentos, ni a los servicios prestados al cedente en el marco de los contratos de factoring.

-La transmisión de depósitos en efectivo, incluso mediante certificados de depósito o títulos que cumplan análoga función.

-La concesión de créditos y préstamos en dinero, cualquiera que sea la condición del prestatario y la forma en que se instrumente, incluso mediante efectos financieros o títulos de otra naturaleza; sin alcanzar, en este caso, los servicios prestados a los demás prestamistas en los préstamos sindicados.

- La transmisión de préstamos o créditos.

- La prestación de fianzas, avales, cauciones, garantías y demás garantías reales o personales así como la emisión, aviso, confirmación y demás operaciones relativas a los créditos documentarios. No se extiende esta exención a la gestión de garantía de préstamos realizada por terceros.

- La transmisión de garantías.

- Las operaciones relativas a transferencias, giros, cheques, libranzas, pagarés, letras de cambio, tarjetas de pago o de crédito y otras órdenes de pago; comprendiéndose en esta exención: la compensación interbancaria de cheques y talones, la aceptación y la gestión de la aceptación y el protesto o declaración sustitutiva y la gestión del protesto.

- La transmisión de los efectos y órdenes de pago a que se refiere la letra anterior, incluso la transmisión de efectos descontados, sin incluir la cesión de efectos en comisión de cobranza ni los servicios prestados al cedente en el marco de contratos de factoring.

- Las operaciones de compraventa o cambio y servicios análogos que tengan por objeto divisas, billetes de colección y de piezas de oro, plata y platino; sin embargo no se aplicará a aquellas monedas que tengan la consideración de oro de inversión.

- Los servicios y operaciones, exceptuados el depósito y la gestión, relativos a acciones, participaciones en sociedades, obligaciones y demás valores, con excepción de: los representativos de mercaderías; aquellos cuya posesión asegure de hecho o de derecho la propiedad, uso o disfrute exclusivo de la totalidad o parte de un bien inmueble, que no tengan la naturaleza de acciones o participaciones en sociedades; y aquellos valores no admitidos a negociación en un mercado secundario oficial, realizadas en el mercado secundario, mediante cuya transmisión se hubiera pretendido eludir el pago del impuesto correspondiente a la transmisión de los inmuebles propiedad de las entidades a las que representen dichos valores, en los términos a que se refiere el artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores.

- La transmisión de los valores a que se refiere el punto anterior y los servicios relacionados con ella, incluso por causa de su emisión o amortización, con las mismas excepciones.

- La mediación en las operaciones exentas descritas en los puntos anteriores de este artículo, y en las operaciones de igual naturaleza no realizadas en el ejercicio de actividades empresariales o profesionales. En este punto se incluyen: los servicios de mediación en la transmisión o en la colocación en el mercado de depósitos, de préstamos en efectivo o de valores, realizados por cuenta de sus entidades emisoras, de los titulares de los mismos o de otros intermediarios, incluidos los casos en que medie el aseguramiento de dichas operaciones.

- La gestión y depósito de las Instituciones de Inversión Colectiva, de las Entidades de Capital-Riesgo gestionadas por sociedades gestoras autorizadas y registradas en los Registros especiales administrativos, de los Fondos de Pensiones, de Regulación del Mercado Hipotecario, de Titulización de Activos y Colectivos de Jubilación, constituidos de acuerdo con su legislación específica.

—Las operaciones de seguro, reaseguro y capitalización, así como los servicios de mediación, incluyendo la captación de clientes, para la celebración del contrato entre las partes intervinientes en la realización de esas operaciones, con independencia de la condición del empresario o profesional que los preste (art. 50.Uno.16º).

—Las loterías, apuestas y juegos organizados por la Sociedad Estatal de Loterías y Apuestas del Estado y la Organización Nacional de Ciegos y, en su caso, por los órganos correspondientes de la Comunidad Autónoma de Canarias, así como las actividades que constituyan los hechos imposables de los tributos sobre el juego, con excepción de los servicios de gestión del bingo (art. 50.Uno.19º).

4.1.3. Exenciones en operaciones inmobiliarias

Haciendo extensivo el análisis de PÉREZ ROYO¹⁵, en el IGIC se pretende gravar todo el proceso de promoción inmobiliaria, desde las operaciones relacionadas con el suelo hasta la venta al público una vez construido el inmueble. La tendencia del impuesto en este punto es a que exista el gravamen, es decir, que no se califique de exenta ninguna actividad hasta que haya concluido la construcción y se ponga a la venta.

¹⁵ PÉREZ ROYO, F. y otros, *Curso de Derecho Tributario. Parte especial*, Tecnos, Madrid, 2017, p. 755 y ss.

4.1.3.1. El proceso de promoción inmobiliaria

Es relevante el estudio del proceso de promoción inmobiliaria a la hora de analizar las exenciones que se contienen en la ley sobre operaciones inmobiliarias; este proceso se divide en cuatro etapas que pasaremos a explicar a continuación:

1.^a etapa: Terrenos. La venta del suelo efectuada por empresarios o profesionales, o por particulares que se hayan dedicado o se dediquen a la urbanización del terreno —quedando asimilados a los empresarios—, es el primer paso encaminado a la explotación de inmuebles.

2.^a etapa: Edificaciones en construcción. La transmisión de la edificación cuando su construcción está todavía en curso, es decir, cuando se encuentra en una etapa intermedia del proceso.

3.^a etapa: Edificaciones construidas. Primera entrega. La venta por los empresarios o promotores ocasionales de los inmuebles una vez concluida la edificación.

4.^a etapa: Segundas y ulteriores entregas de edificaciones. La transmisión de inmuebles después de haber sido utilizados. Hay que hacer determinadas aclaraciones en cuanto a cuándo se entiende que nos encontramos frente a una primera o segunda entrega:

- Cuando el promotor propietario del inmueble lo utilice para sí mismo por un plazo igual o superior a dos años, y tras ese plazo transmita el bien se considerará una segunda entrega.

- Cuando el promotor propietario del inmueble lo ceda en arrendamiento sin opción a compra o mediante un derecho real de goce y disfrute, de manera ininterrumpida durante un plazo igual o superior a dos años, y cuando finalmente lo transmita, lo haga a persona distinta de la que ha disputado el bien durante ese plazo, se

considerará una segunda entrega. Si se transmite a la persona que ha venido disfrutando del bien, se considerará primera entrega.

- Cuando el inmueble se pone a la venta y no se puede vender, siempre que haya estado desocupado y sin utilización siempre se va a considerar una primera entrega, aunque haya pasado el plazo de los dos años mencionado anteriormente puesto que este solo hace referencia a los supuestos de utilización de la edificación.

- Cuando la entrega del inmueble deriva del ejercicio de la opción de compra en los contratos de arrendamiento conocidos como *leasing*, si se trata de empresas dedicadas habitualmente a realizar operaciones de arrendamiento financiero, no se aplicará la exención y se devengará el IGIC, aunque sea segunda entrega.

- Cuando se transmite un inmueble en el seno de las transmisiones en bloque de patrimonio empresarial declaradas no sujetas en virtud de lo establecido en el art. 9.1º de la Ley del IGIC, no computa a estos efectos, de manera que la posterior entrega del inmueble que pueda realizar el adquirente del patrimonio empresarial tendrá la misma calificación que hubiera correspondido si el inmueble hubiera seguido siendo propiedad del transmitente.

Siguiendo este esquema, encontramos dos exenciones que se corresponden con dos de las etapas mencionadas, la primera etapa en relación a los terrenos y la última, en relación a las segundas y ulteriores entregas de bienes inmuebles.

En relación con la primera etapa, siendo esta la transmisión de terrenos como el primer paso del proceso de promoción inmobiliaria, están exentas (art. 50.Uno.20º de la Ley 4/2012):

-Las entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables, incluidas las construcciones de cualquier naturaleza en ellos enclavadas, que sean indispensables para el desarrollo de una explotación agraria.

-Los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o superficies viales de uso público.

Seguidamente la ley delimita de una manera más estricta el ámbito de la exención, atendiendo al hecho de si efectivamente se está realizando una actividad encaminada a la futura promoción, y dejando fuera de la misma las entregas de los siguientes terrenos, aunque no tengan la condición de edificables:

-Las de terrenos urbanizados o en curso de urbanización.

-Las de terrenos en los que se hallen enclavadas edificaciones en curso de construcción o terminadas cuando se transmitan conjuntamente con las mismas y las entregas de dichas edificaciones estén sujetas y no exentas al impuesto.

En relación con la última etapa, las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, la exención se basa en que una vez gravado el IGIC en la primera entrega del inmueble, no es necesario ir reproduciendo el gravamen con cada transmisión del bien inmueble; en su lugar, se pasará a gravar el Impuesto sobre las Transmisiones Patrimoniales Onerosas. En esta exención, sin embargo, no solo se tiene en cuenta el hecho de que ya se haya cumplido el objetivo de gravar por IGIC la venta del inmueble ya edificado, sino que también se tiene en cuenta la neutralidad y la libre competencia, en el sentido de que no se le pongan trabas a la libertad de los ciudadanos tanto para transmitir sus bienes como para adquirir nuevos.

Así, el artículo 50.Uno.22º de la Ley 4/2012 declara exentas: “*Las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación.*” En este caso, si las segundas o ulteriores entregas de edificaciones incluyesen también una parcela, la exención se extiende a los terrenos donde las mismas se hallen enclavadas; si bien, la Ley establece un límite: “*tratándose de viviendas unifamiliares, los terrenos urbanizados de carácter accesorio no podrán exceder de 5.000 metros cuadrados.*”

4.1.3.1.1. La renuncia a la exención

Se establece en la Ley la posibilidad de que el IGIC se pueda seguir aplicando en estos casos de exenciones con motivo de operaciones inmobiliarias. Se trata de un régimen opcional que depende de la voluntad y del cumplimiento de los requisitos legales por parte del comprador.

Se recoge en el artículo 50.Cinco de la Ley, que contiene que las exenciones relativas a las entregas de terrenos y las segundas y ulteriores entregas de edificaciones pueden ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades profesionales y se le atribuya el derecho a la deducción total o parcial del impuesto soportado al realizar la adquisición, o cuando los bienes vayan a ser utilizados en la realización de operaciones que den derecho a la deducción, y se cumplan los siguientes requisitos:

- Comunicación fehaciente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega de los correspondientes bienes.
- La renuncia se practicará por cada operación realizada por el sujeto pasivo y, en todo caso, deberá justificarse con una declaración

suscrita por el adquirente en la que este haga constar su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total o parcial del impuesto.

Entre las consecuencias de renunciar a la exención nos encontramos con la inversión del sujeto pasivo, es decir, el adquirente pasará a ser el encargado de liquidar el impuesto. En cierto sentido esto constituye una ventaja para el adquirente, pues, si tiene derecho a la deducción total del impuesto, se incluiría en la liquidación un IGIC auto-repercutido y otro soportado, con el mismo importe, quedando ambos compensados. Otra consecuencia consiste que se evita que se devengue el ITPAJD en la modalidad de Operaciones Societarias, que no es deducible para el adquirente.

4.1.3.2. Los arrendamientos inmobiliarios

El artículo 50.Uno.23º declara exentos los arrendamiento que tengan la consideración de servicios con arreglo a lo dispuesto en el artículo 7 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, y la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute, que tengan por objeto terrenos y viviendas:

— Arrendamientos de terrenos. Están exentos los arrendamientos de terrenos, incluyendo las construcciones inmobiliarias de carácter agrario utilizadas para la explotación de fincas rústicas, y excluyendo, sin embargo, las construcciones inmobiliarias dedicadas a actividades de ganadería independientes de la explotación del suelo.

Hay que señalar en este punto que algunas actividades relacionadas con terrenos no se incluyen en la exención por conllevar un claro interés

comercial o empresarial, como los arrendamientos de terrenos para estacionamiento de vehículos.

— Arrendamientos de viviendas. Están exentos del IGIC los arrendamientos de edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas o a su posterior arrendamiento por entidades gestoras de programas públicos de apoyo a la vivienda o por sociedades acogida al régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas establecido en el impuesto de sociedades; esta exención se extiende a los garajes y anexos de las viviendas así como a los muebles, si se arrendasen conjuntamente.

No se incluyen en esta exención algunos tipos de arrendamientos, de los que destacaremos los siguientes:

- Los arrendamientos con opción de compra de terrenos o viviendas cuya entrega estuviese sujeta y no exenta al impuesto.
- 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, tales como los de restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos.
- La constitución o transmisión de derechos reales de superficie.

El artículo finaliza de la siguiente manera: *“En ningún caso el supuesto de exención previsto en este número será de aplicación a la prestación de servicio de alojamiento turístico en establecimientos hoteleros y extrahoteleros. Tampoco será de aplicación a cualquier supuesto de cesión temporal de uso de la totalidad o parte de una vivienda amueblada y equipada en condiciones de uso inmediato, comercializada o promocionada en canales de oferta turística y realizada con finalidad lucrativa u onerosa.”* Este párrafo se incluye como resultado de la

modificación producida con la Ley 11/2015, de 29 de noviembre, de Presupuestos generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2016. En la Ley 4/2012 no se ofrece una definición de establecimiento extrahotelero, por lo que para encontrarlo deberemos acudir a la normativa sectorial autonómica, que nos dice que se consideran como tales las viviendas vacacionales, según lo dispuesto en el artículo 2 del Decreto 113/2015.

La redacción de la modificación resulta, cuanto menos, confusa, puesto que no se entra a modificar el apartado e') del artículo, que recoge el mismo tipo de establecimientos. De una lectura en conjunto, se concluye que estarían exentos los arrendamientos de viviendas vacacionales aunque no lleve aparejado prestación de servicios complementarios, los arrendamientos de las mismas viviendas que se realicen con carácter habitual y la cesión temporal de estas viviendas, aunque sea de manera ocasional. De ampliar los supuestos de excepción a la exención se deriva la necesidad de aplicación de las normas de repercusión, deducción y la aplicación de la prorrata, en el caso de que se realicen tanto operaciones sujetas y exentas como sujetas y no exentas simultáneamente¹⁶; esto no es así en el IVA.

4.1.4. Comercio minorista

En el artículo 50.Uno.27º de la Ley 4/2012 se declaran exentas las entregas de bienes que efectúen los comerciantes minoristas, y también aquellas entregas de bienes que realicen otros sujetos pasivos del impuesto, siempre que realicen una actividad comercial, cuando el destinatario no sea

¹⁶ MARTÍN CÁCERES, Adriana Fabiola. Régimen fiscal del alquiler vacacional en el Impuesto General Indirecto Canario y en el Impuesto sobre el Valor Añadido. *Revista Hacienda Canaria*. Septiembre 2017, pp. 10-20.

un empresario o profesional o que los bienes adquiridos no estén relacionados con el desarrollo de sus actividades empresariales o profesionales. La exención se aplicará sobre el margen minorista, es decir, sobre la ganancia que se obtiene por realizar la venta al por menor.

Uno de los pilares fundamentales sobre los que se asienta el Régimen Económico y Fiscal de Canarias es el de la franquicia al consumo. Las características especiales de este régimen se garantizan por medio de la Disposición Adicional 3ª del Estatuto de Autonomía de Canarias, que a su vez en su artículo 46.1 declara: *“Canarias goza de un régimen económico-fiscal especial, propio de su acervo histórico y constitucionalmente reconocido, basado en la libertad comercial de importación y exportación, no aplicación de monopolios y en franquicias aduaneras y fiscales sobre el consumo”*¹⁷. Por último, cabe mencionar especialmente que esta exención es propia del IGIC y no se contempla en el IVA.

4.1.5. La exención del artículo 50.Uno.26º

Se trata de una exención característica del IGIC que no se contempla para el IVA, se recoge en el artículo 50.Uno.26º de la Ley 4/2012, que declara exentas: *“Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizados por el Estado, la Comunidad Autónoma de Canarias y las entidades locales canarias.”* Se excluyen las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen los entes con personalidad jurídica propia vinculados o dependientes de cualquiera de las Administraciones Públicas que se mencionan en el artículo.

4.1.6. Exenciones técnicas

En el IGIC las exenciones no siempre cumplen con la finalidad de excluir la obligación tributaria para promocionar la adquisición de

¹⁷ BLASCO ARIAS, L. M. y otros, *Memento Práctico IGIC*, Francis Lefebvre, Madrid, 2010, pág. 115

determinados bienes o servicios, en ocasiones las exenciones se establecen por el diseño técnico y en aras de la cohesión de la propia lógica del impuesto.

—Exportaciones. Exenciones plenas frente a exenciones limitadas.

—Entregas de bienes que no han dado derecho a la deducción.

Encontramos dos exenciones en este sentido:

-Las entregas de bienes que hayan sido utilizados por el transmitente en la realización de operaciones exentas del Impuesto, siempre que al sujeto pasivo no se le haya atribuido el derecho a efectuar la deducción total o parcial del Impuesto soportado al realizar la adquisición de dichos bienes o de sus elementos componentes; dándose el caso cuando el sujeto pasivo utiliza los bienes y servicios adquiridos exclusivamente en la realización de operaciones exentas que no originen el derecho a la deducción (Art. 50.Uno.24º)¹⁸. También es de aplicación la exención aunque hubiese sido de aplicación la regla de la prorrata, habiendo deducido una parte proporcional de todo el IGIC soportado, siempre que el bien o servicio que se ofrezca se haya utilizado exclusivamente en la realización de operaciones exentas sin derecho a la deducción. No es extensible, en cambio, a las entregas de bienes de inversión que se realicen durante su período de regularización, ni cuando sean de aplicación las exenciones relativas a los inmuebles de los artículos 50.Uno.20º y 22º.

-Las entregas de bienes cuya adquisición o importación o la de sus elementos componentes, no hubiera determinado el derecho a deducir en favor del transmitente por no estar dichos bienes directamente relacionados con el ejercicio de su actividad empresarial

¹⁸ PÉREZ ROYO, F. y otros, *Curso de Derecho Tributario. Parte especial*, Tecnos, Madrid, 2017, pp. 771-774.

o profesional o por encontrarse en algunos de los supuestos de exclusión del derecho a deducir previstos en la ley 20/1991 (art. 50.Uno.25º)¹⁹. Se establecen determinados impedimentos en la Ley del IGIC para evitar que los empresarios y profesionales puedan deducirse el pago del impuesto en la compra de determinados bienes que guardan poca o ninguna relación con el objeto de su actividad profesional, como puede ser la adquisición de algunos productos de lujo. Si esto es así, debe declararse la posterior venta de ese bien como exenta, quedando fuera del alcance del impuesto para evitar un doble gravamen al consumo de un bien.

4.1.6. Otras exenciones

4.1.6.1. Incentivos a la inversión

En el apartado segundo del artículo 25 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, se declaran exentas del IGIC las entidades sujetas al Impuesto sobre Sociedades con domicilio fiscal en Canarias y que actúen en ese territorio mediante establecimiento permanente, y que, sin embargo, no tengan derecho a la deducción total de las cuotas soportadas en este impuesto. La exención abarca: las entregas e importaciones de bienes de inversión, cuando las citadas entidades sean adquirentes o importadoras de tales bienes; y las prestaciones de servicios de cesión de elementos del

¹⁹ PÉREZ ROYO, F. y otros, *Curso de Derecho Tributario. Parte especial*, Tecnos, Madrid, 2017, pág. 774.

inmovilizado inmaterial²⁰, cuando las citadas entidades actúen como cesionarias.

4.1.6.2. Zona Especial Canaria

Por el artículo 28 de la Ley 19/1994 se crea una Zona Especial en Canarias *“con la finalidad de promover el desarrollo económico y social del archipiélago y la diversificación de su estructura productiva, presidida por el principio de estanqueidad geográfica, que se regirá por lo dispuesto en la presente Ley y en su norma de desarrollo, sin perjuicio de la aplicación de la normativa general en lo no previsto expresamente.”*

La Zona Especial Canaria (en adelante ZEC), es una zona de baja tributación que se crea dentro del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, con la finalidad de promover el desarrollo económico y social del Archipiélago y diversificar su estructura productiva²¹. En este régimen de ZEC estarán exentas del IGIC las entregas de bienes y prestaciones de

²⁰ Entendiendo por “inmovilizado inmaterial” aquel al que se refiere el artículo 25.3.b) de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, que dicta: *“b) Tratándose de elementos del inmovilizado inmaterial, la exención será aplicable en relación con la adquisición del derecho de uso de propiedad industrial o intelectual, de conocimientos no patentados, en los términos que reglamentariamente se determinen, y con las concesiones administrativas que, adicionalmente, deberán reunir los requisitos siguientes:*

Ser utilizados exclusivamente en el establecimiento que reúna las condiciones indicadas en la letra a) anterior. Únicamente se entenderá que se produce tal utilización en este establecimiento cuando los citados elementos se destinen directa y exclusivamente a la realización de operaciones que se entiendan efectuadas en las Islas Canarias conforme a las reglas de localización del Impuesto General Indirecto Canario.

Ser amortizables.

Ser adquirido a terceros en condiciones de mercado. En el caso de las concesiones administrativas se entenderá que son adquiridas en condiciones de mercado cuando sean objeto de un procedimiento de concurrencia competitiva.

Figurar en el activo de la empresa.”

²¹ ZEC, Consorcio de la Zona Especial Canaria (2018) *La ZEC*.
<http://www.canariaszec.com>

servicios realizadas por entidades que están acogidas a la ZEC entre sí, así como las importaciones de bienes que realicen las mismas²².

4.2. Exenciones en las importaciones y exportaciones

4.2.1. Importaciones

A efectos del IGIC, toda introducción de mercancía en el territorio canario tiene la consideración de importación, con independencia de su procedencia y con independencia del importador. En este punto hay que tener en cuenta algunos supuestos que se asimilan a las importaciones, como pueden ser el consumo de bienes previamente asimilado a algún régimen aduanero (como depósito o zona franca) o la desafectación de los buques o aeronaves a la navegación internacional²³.

Las exenciones a las importaciones se encuentran recogidas en los artículos 14 y 15 de la LIGIC, de las cuales vamos a destacar solo algunas:

En primer lugar, las exenciones cuyo objeto es facilitar la libre circulación de mercancías. En la Ley se establecen varias exenciones con esta misma finalidad, pero de todas ellas solo vamos a destacar:

- La del artículo 14.3.1º LIGIC., que declara exentos: *“Los bienes personales importados por personas físicas que trasladen su residencia habitual desde la Península, Islas Baleares, Ceuta, Melilla, cualquier otro Estado miembro de la Comunidad Económica Europea o desde terceros países, a Canarias.”*

- La del artículo 14.3.27º LIGIC., que establece la exención sobre los bienes contenidos en los equipajes personales de los viajeros,

²² BLASCO ARIAS, L. M. y otros, *Memento Práctico IGIC*, Francis Lefebvre, Madrid, 2010, pág. 128.

²³ BLASCO ARIAS, L. M. y otros, *Memento Práctico IGIC*, Francis Lefebvre, Madrid, 2010, pág. 343

siempre que se respeten las previsiones y requisitos enumerados por el artículo, con el límite cuantitativo de que el valor global de los bienes no exceda de 430 euros, y tratándose de viajeros menores de quince años, el valor global de la exención será de 150 euros.

- La del artículo 14.3.28º LIGIC., que exenciona: *“Los pequeños envíos de mercancías remitidos sin contraprestación por un particular residente en la Península, Islas Baleares, Ceuta, Melilla u otro Estado miembro de la CEE a otro particular residente en Canarias en las cantidades y condiciones que se fijen reglamentariamente.”*

También destacaremos el artículo 14.3.20º, en el que se declaran exentos *“Los bienes de inversión pertenecientes a empresas que cesen definitiva y totalmente en su actividad en la Península, Islas Baleares, Ceuta, Melilla, cualquier otro Estado miembro de la CEE o en Terceros Países y se trasladen a las Islas Canarias para iniciar en este territorio una actividad similar siempre que la transferencia de la empresa no tenga por causa la fusión con otra empresa establecida en las Islas Canarias.”*, promoviendo de esta manera el establecimiento de comercios en las islas.

En segundo lugar, la exención recogida en el artículo 15.1.a) LIGIC., que recoge las importaciones de bienes en los regímenes de tránsito, importación temporal y las realizadas al amparo del sistema de suspensión del régimen de perfeccionamiento activo.

En tercer lugar, las importaciones de bienes que se coloquen en las zonas francas, depósitos francos o en régimen de depósito, según dispone el artículo 15.1.b) LIGIC.

En cuarto y último lugar, en los artículos 14.4 y 14.5 LIGIC se incluye la reimportación de bienes realizada por quien efectuó la exportación temporal de los mismos a terceros países o a la península, Islas Baleares,

Ceuta, Melilla o cualquier otro Estado miembro de la Unión Europea, siempre que se presenten en el mismo estado en que salieron.

4.2.1. Exportaciones y operaciones asimiladas

En base al principio de gravamen en destino, las exportaciones constituyen entregas de bienes declaradas exentas²⁴; además, esta exención se trata de una exención plena, que genera el derecho a la deducción del IGIC, por lo que las mercancías salen sin llevar ninguna carga tributaria, con lo que se facilita que sea en el territorio de destino donde se grave las mercancías con los impuestos al consumo en el momento de la importación.

En cuanto a las exportaciones en las entregas de bienes están exentos:

- Las exportaciones directas: en las que el transmitente es el encargado de enviar las mercancías fuera de las islas (art. 11.1 LIGIC).
- Las exportaciones indirectas: en las que el adquirente no establecido en las islas es quien se encarga de sacar definitivamente la mercancía de las islas (art. 11.2 LIGIC.)
- También se exencionan las entregas de bienes a Organismos debidamente reconocidos que los envíen con carácter definitivo, en el marco de sus actividades humanitarias, caritativas o educativas, previo reconocimiento del derecho a la exención en la forma que reglamentariamente se determine (art. 11.4 LIGIC).

Es preciso aclarar que no solo están exentas del IGIC las exportaciones de bienes, sino que también lo están los servicios directamente relacionados con esos bienes como pueden ser los de transporte, carga y descarga, almacenaje, etc.

²⁴ BLASCO ARIAS, L. M. y otros, *Memento Práctico IGIC*, Francis Lefebvre, Madrid, 2010, pág. 329

En cuanto a las exenciones de las operaciones asimiladas a las exportaciones, se enumeran en el artículo 12 LIGIC; en estas operaciones asimiladas, los bienes no salen del territorio canario, pero por las circunstancias que concurren en ellas se entiende que se ha producido una exportación. Entre otras, encontramos:

- Las de los artículos 12.1 y 12.3 LIGIC., relativas a las operaciones (como entregas, construcciones, transformaciones, reparaciones, mantenimiento, etc.) que se realicen en buques y aeronaves de navegación internacional

- Las de los artículos 12.2 y 12.4 LIGIC., relativas a entregas de productos de avituallamiento en buques y aeronaves de navegación internacional.

- El artículo 12.6 LIGIC. contempla: *“Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el marco de las relaciones diplomáticas y consulares en los casos y con los requisitos que se determinen reglamentariamente.”*

5. LAS EXENCIONES DEL IMPUESTO EN LOS RÉGIMENES ESPECIALES

Para analizar exhaustivamente las exenciones del IGIC, es conveniente mencionar de manera breve algunos de los regímenes especiales contenidos en nuestro impuesto. Se encuentran regulados en el Título III de la LIGIC y en el Título V de la 4/2012.

5.1. Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca

Este régimen especial, recogido en los artículos 55 y siguientes de la Ley del impuesto y en los artículos 76 y siguientes de la Ley 4/2012, se aplica a los sujetos titulares de explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras en quienes concurren los requisitos señalados en este capítulo, siempre que no hubiesen renunciado al mismo. Optar por acogerse a este régimen es una decisión voluntaria del sujeto.

El funcionamiento como tal de este régimen se contiene en el artículo 56 del texto legal citado, que reza: *“Los sujetos pasivos acogidos a este régimen especial no estarán sometidos, en lo que concierne a las operaciones realizadas en el ejercicio de actividades incluidas en el mismo, a las obligaciones de liquidación, repercusión o pago del impuesto, a las de índole contable o registral ni, en general, a cualesquiera de las establecidas en los Títulos IV y V del libro I de esta Ley, a excepción de las contempladas en el artículo 59, número 1, letras a), e) y g) de dicha Ley y de las de registro y contabilización, que se determinen reglamentariamente.”*

La consecuencia de no poder repercutir el impuesto es que es probable que el agricultor ya haya soportado IGIC en las adquisiciones que haya realizado para desarrollar su actividad. Y es por esto que el apartado segundo del artículo les da derecho a una compensación a tanto alzado por las cuotas del Impuesto General Indirecto Canario que les hayan sido repercutidas en las adquisiciones de bienes o en los servicios que les hayan sido prestados. Esta compensación se fija calculando un tanto por ciento sobre el valor de los bienes que comercialice, y se recibe por parte de aquellos sujetos que los adquieran siempre y cuando no se trate de otro agricultor sometido al mismo régimen o un empresario que realice

exclusivamente operaciones que estén exentas del impuesto (art. 57.3.1º LIGIC).

Las personas obligadas a realizar el reintegro de la compensación se recogen en el artículo 58 de la LIGIC., siendo, por un lado, la Hacienda Pública de la Comunidad Autónoma de Canarias para los casos en los que se realicen envíos definitivos a territorio peninsular español, las Islas Baleares, o las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla y los servicios prestados a destinatarios establecidos fuera del territorio de aplicación del impuesto; y por otro lado, el adquirente de los bienes que sean objeto de entregas distintas de las mencionadas en el número anterior y el destinatario de los servicios comprendidos en el régimen especial establecido en el territorio de aplicación del impuesto.

Los sujetos pasivos acogidos a este régimen no deberán realizar las obligaciones de liquidación, repercusión o pago del impuesto ni, en general, a cualesquiera de las establecidas en los títulos IV y V de la Ley del IGIC, según lo dispuesto por el artículo 81 de la Ley 4/2012. En el artículo 25 del Decreto 268/2011, de 4 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento de gestión de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, se incluyen otras obligaciones formales como presentar declaraciones censales de comienzo y de modificación.

5.2. Régimen especial del comerciante minorista

En el artículo 50.Uno.27º *in fine* de la Ley 4/2012 se establece que los sujetos que se acojan a la exención de entregas minoristas tendrán que seguir obligatoriamente este régimen especial; a su vez, en el artículo

50.Tres del mismo texto contiene lo que se entiende por comerciante minorista²⁵.

Pasando a referirnos al contenido del régimen, este comprende la exención en las entregas de bienes a la que nos referimos en el apartado 2.2.4., pero a su vez comprende un recargo por el margen mayorista por las importaciones de bienes sujetas y no exentas que realicen los comerciantes minoristas para su actividad comercial incorporándose este en la entrega posterior de tales bienes. Los sujetos acogidos a este régimen tienen la obligación de presentar una autoliquidación en la que se declare e ingrese la cuota tributaria resultante de aplicar el tipo impositivo y el tipo del recargo anterior sobre el valor de los bienes muebles o semovientes que a la fecha de inclusión en el régimen especial de comerciantes minoristas figuren en las existencias del sujeto pasivo y que estén destinados para su entrega en el desarrollo de su actividad comercial. También tienen las obligaciones de presentar declaración censal de comienzo o de modificación comunicando la

²⁵ El artículo 50.Tres de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales declara: “A los efectos de este Impuesto se considerarán comerciantes minoristas los sujetos pasivos en quienes concurran los siguientes requisitos: 1º.- Que realicen con habitualidad ventas de bienes muebles o semovientes sin haberlos sometido a proceso alguno de fabricación, elaboración o manufactura, por sí mismos o por medio de terceros. 2º.- Que la suma de las contraprestaciones correspondientes a las entregas de dichos bienes en establecimientos situados en Canarias a quienes no tengan la condición de empresarios o profesionales o a la Seguridad Social, a sus entidades gestoras o colaboradoras, efectuadas durante el año precedente, hubiera excedido del 70 por ciento del total de las realizadas.(...) 3º.- Para la aplicación de lo dispuesto en el número anterior, se considerará que no son operaciones de transformación y, consecuentemente, no se perderá la condición de comerciantes minoristas, por la realización de tales operaciones, las que a continuación se relacionan: a) Las de clasificación y envasado de productos. b) Las de colocación de marcas o etiquetas, así como las de preparación y corte previas a la entrega de los bienes transmitidos. c) El lavado, desinfectado, desinsectado, molido, troceado, astillado, descascarado, descortezado y limpieza de productos alimenticios y, en general, los actos de mera conservación de los bienes, tales como la pasteurización, refrigeración, congelación, secado, calificación, embalaje y acondicionamiento. d) Los procesos de refrigeración, congelación, troceamiento o desviscerado para las carnes y pescados frescos. e) La confección y colocación de cortinas y visillos. f) La simple adaptación de las prendas de vestir confeccionadas por terceros.”

inclusión en el régimen especial de comerciantes minoristas, y, en las facturas que expidan, deberá incluir, sin perjuicio de otras menciones, la expresión "comerciante minorista".

5.3. Régimen especial del pequeño empresario o profesional. Franquicia fiscal.

La Ley 7/2017 de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2018 modifica la Ley 4/2012 y establece un “Régimen especial del pequeño empresario o profesional”, al que podrán acogerse aquellos empresarios que en el año anterior no hubiesen tenido un volumen de ventas de más de 30.000 euros (art. 109.1 de la Ley 4/2012).

El contenido de este régimen se encuentra en el artículo 110, siendo lo más característico que las operaciones realizadas por los sujetos acogidos al régimen estarán exentas del IGIC. Además, este régimen no podrá ser aplicado a aquellos sujetos que estén acogidos a los regímenes especiales de comerciantes minoristas, de agricultura, ganadería y pesca ni aquellos acogidos al régimen especial de criterio de caja.

Este régimen se trata de la “franquicia Fiscal sobre el volumen de negocios”, establecida por la Ley del impuesto en su redacción original, en su artículo 10.1 28). Esta franquicia fiscal fue derogada por la Ley 4/2012, basándose en que el impuesto veía comprometida su neutralidad, ya que se trata de una exención limitada, que supone un gasto más para aquellos empresarios que soportan cuotas del impuesto con destino a la actividad y

no pueden ser deducidas; la consecuencia lógica de este hecho es que el empresario suba los precios de sus bienes o servicios para compensarlo²⁶.

En cuanto a las obligaciones formales que se deben cumplir en este régimen, las encontramos en el artículo 110 de la Ley 4/2012, entre las que encontramos: presentar la declaración ocasional a la que hace referencia el artículo 58 del Decreto 268/2011, presentar declaraciones censales, emitir facturas y conservarlas, llevar libros registro, etc.

6. CONCLUSIONES

Tras haber realizado un análisis por el régimen de las exenciones en el Impuesto General Indirecto Canario vemos que se trata de una regulación compleja, con una proliferación significativa de normas y detallados catálogos que enumeran supuestos de hecho; sin embargo, en mi opinión debería simplificarse, concentrando todas las exenciones en un único texto, a la par que modificando las redacciones para eliminar términos arcaicos o enunciados que detallan supuestos de hecho idénticos con soluciones contradictorias, como es el caso del artículo 50.Uno.23º de la Ley 4/2012 en relación con los arrendamientos de alojamientos turísticos.

Aunque es comprensible que este tipo de beneficios requiera de una mayor flexibilidad en la norma en que están regulados para que las modificaciones puedan adaptarse más fácilmente a las circunstancias socio-económicas del momento en concreto y que la proliferación de normas

²⁶ MARTÍN CÁCERES, Adriana Fabiola. Comentarios de Doctrina Administrativa y Jurisprudencia. El Régimen Especial del Pequeño Empresario o Profesional en el Impuesto General Indirecto Canario. *Revista Hacienda Canaria*. Septiembre 2017, pág. 336.

parece inevitable, reunificar las normas de tanto en cuando es la única manera de no sumirse en el caos.

7. BIBLIOGRAFÍA

Doctrina:

- BLASCO ARIAS, L. M. y otros, *Memento Práctico IGIC*, Francis Lefebvre, Madrid, 2010
- MARTÍN QUERALT, J. y otros, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 2017
- MENÉNDEZ MORENO, A. y otros, *Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones de Cátedra*, Lex Nova, Valladolid
- PÉREZ ROYO, F. y otros, *Curso de Derecho Tributario. Parte especial*, Tecnos, Madrid, 2017

Publicaciones:

- MARTÍN CÁCERES, Adriana Fabiola. Régimen fiscal del alquiler vacacional en el Impuesto General Indirecto Canario y en el Impuesto sobre el Valor Añadido. *Revista Hacienda Canaria*. Septiembre 2017
- MARTÍN CÁCERES, Adriana Fabiola. Comentarios de Doctrina Administrativa y Jurisprudencia. El Régimen Especial del Pequeño Empresario o Profesional en el Impuesto General Indirecto Canario. *Revista Hacienda Canaria*. Septiembre 2017

Jurisprudencia:

- Sentencias del Tribunal Constitucional:

- 6/1983, de 4 de febrero
 - 42/1983, de 18 de mayo
 - 51/1983, de 14 de junio
 - 10/2005 de 20 de enero [RTC 2005, 10]
- Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 1 de diciembre de 2005, C-394/04 y 395/04

Textos legales:

- Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.
- Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.
- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales.
- Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras.
- Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.
- Ley 11/2015, de 29 de noviembre, de Presupuestos generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2016.

- Ley 7/2017 de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2018.
- Real Decreto 2538/1994, de 29 de diciembre, por el que se dicta normas de desarrollo relativas al Impuesto General Indirecto Canario y al Arbitrio sobre la Producción e Importación en las islas Canarias, creados por la Ley 20/1991, de 7 de junio.
- Decreto 268/2011, de 4 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento de gestión de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

Páginas web:

- ZEC, Consorcio de la Zona Especial Canaria (2018) *La ZEC*.
<http://www.canariaszec.com>