

Revista
Técnica
Tributaria

E S T U D I O S

LA APLICACIÓN DEL I.G.I.C. EN EL SECTOR PÚBLICO

Miguel Ángel Herrero Hernández

*Del Cuerpo Superior de Administradores, Escala de
Administradores Financieros y Tributarios de la Comunidad Autónoma de Canarias.*

1. INTRODUCCIÓN.

Como es sabido, el I.G.I.C. es el impuesto indirecto que grava en Canarias la producción empresarial y las importaciones de bienes. En este ámbito territorial, tanto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas mediante contraprestación¹ por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad como las importaciones, cualquiera que sea el importador, constituyen hechos imponibles del Impuesto.

La descripción sucinta que se acaba de realizar se ajusta a lo que dispone la Ley que regula el Impuesto, pero si queremos ahondar en las verdaderas intenciones del legislador estatal al establecerlo, debemos pasar por encima de la estructura jurídica que se deriva de la aplicación estricta de las disposiciones normativas. Si nos preguntamos cuál es la verdadera capacidad económica que ha querido gravar el legislador a través de la implantación del I.G.I.C., cuál es, en definitiva, el objeto-fin² del Impuesto, no vamos a encontrar la respuesta en la letra de la Ley, sino que nos vendrá dada por una interpretación finalista de la misma. La capacidad económica que se pretende gravar es la que se pone de manifiesto como consecuencia del consumo de las producciones derivadas de unidades económicas auto organizadas. Más en concreto, el objeto-fin es la capacidad económica del consumidor expresada en términos del sacrificio económico que éste tiene que realizar para adquirir las producciones empresariales que va a utilizar o consumir. Y ello, pese a la vigencia formal del principio de franquicia fiscal sobre el consumo como informador actual del Régimen Económico y Fiscal de Canarias³, cuyo alcance real no puede ser determinado ni debatido en los estrechos límites temporales y materiales de este trabajo.

¹ Con la especialidad de los supuestos de vinculación previstos en el artículo 23.3 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, en los que la onerosidad se presume.

² Vid. Ferreiro Lapatza, J.J., Curso de Derecho Financiero Español, 18ª edición, Marcial Pons, Madrid, 1996, p. 359.

³ Vid. art. 46.1 de la Ley Orgánica 10/1982, de 10 de agosto, por la que se aprueba el Estatuto de Autonomía de Canarias, en la redacción dada por la Ley Orgánica 4/1996, de 30 de diciembre (B.O.E. nº315, de 31 de diciembre).

E S T U D I O S

El diseño del I.G.I.C., tomando como fiel referente el modelo de I.V.A. sugerido por el Informe Neumark en 1962 y adoptado en el seno de la Comunidad Europea, funciona en la práctica gravando en cada fase empresarial sólo el valor que se añade en la misma, aunque al final toda la carga recaiga en el consumidor final como consecuencia del juego combinado de la repercusión de las cuotas devengadas al destinatario de las operaciones y la deducción de las cuotas soportadas por el propio empresario o profesional. De esta manera se logra el fin perseguido con la instauración del tributo (gravamen del consumo), añadiendo las garantías derivadas de la multiplicidad de actores con papeles parciales en el proceso.

El I.G.I.C., como el I.V.A., está concebido para ser aplicado en los procesos empresariales, esto es, para ser aplicado en la interacción de unidades cuya función económica es la producción de bienes y servicios destinada a su intercambio en el mercado. Pero la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, trasunto de la Ley del I.V.A.⁴ en este punto, con las diferencias que examinaremos, no sólo considera empresarios o profesionales a los productores que venden los bienes y servicios que resultan de su actividad, sino que, con dudoso criterio, considera empresarios o profesionales a todas las personas jurídicas y a todos los entes sin personalidad jurídica, siempre que, unas y otros, realicen con habitualidad las tareas para las que fueron concebidos y además no regalen toda su producción. Entre las personas jurídicas que tienen la condición de empresarios en el I.G.I.C. se encuentran, de modo señalado, la mayoría de los entes del sector público.

La atención del presente trabajo se va a centrar en el encuadre de la actividad del sector público en el esquema funcional del I.G.I.C. diseñado por la Ley. Analizaremos en primer lugar, tras la delimitación subjetiva del ámbito de nuestro estudio, en qué casos y bajo qué condiciones las actividades de los entes públicos dan lugar al devengo del I.G.I.C., y en segundo término abordaremos la compleja problemática de la deducción de las cuotas soportadas por aquellos entes y de regularización de las deducciones practicadas. Tras presentar las conclusiones, quizás pueda ofrecerse algún conato de solución a los problemas que van a ir surgiendo a lo largo de la exposición.

2. DELIMITACIÓN SUBJETIVA DEL CONCEPTO DE SECTOR PÚBLICO.

Desde el punto de vista económico, el sector público en sentido amplio está compuesto por el conjunto de entes en cuyo seno las decisiones económicas (fundamentalmente, las decisiones sobre qué bienes y servicios deben producirse, cómo deben producirse y para quién deben producirse) son adoptadas en mayor o menor medida por el poder público empleando la coacción⁵. En sentido amplio, por tanto, constituyen el sector público no sólo las Administraciones públicas territoriales, sino también todos los en-

⁴ Ley 37/1992, de 28 de diciembre.

⁵ Vid. Fuentes Quintana, E., Hacienda Pública, vol. 1, Rufino G^a Blanco, Madrid, 1987. p.18.

Miguel Ángel Herrero Hernández

tes, cualquiera que sea su denominación, cuya organización y actividad está regulada por el Derecho público, así como las empresas públicas. Sin embargo, vamos a excluir de entrada a este último grupo de sujetos económicos de nuestro estudio, puesto que, pese a que en el sector público empresarial la mano invisible del mercado se ve desplazada de modo variable pero indefectible por la mano patente de la autoridad, su función económica principal no deja de ser coincidente con la de las empresas privadas: producir, financiar, asegurar. Dada la finalidad productiva y la actuación en el mercado, aun con matices, de las empresas públicas, el esquema aplicativo del I.G.I.C. no tiene por qué ser sustancialmente divergente del que opera en el resto de las unidades de producción.

El problema objeto de nuestra atención se plantea con las Administraciones públicas stricto sensu. Desde una perspectiva jurídica, las Administraciones públicas son el conjunto de entes dotados de personalidad jurídica cuya actividad, sometida a Derecho administrativo, es controlada por la Jurisdicción contencioso-administrativa. El artículo 1.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de esta Jurisdicción, enumera las Administraciones públicas: Estado, Comunidades Autónomas, Entidades locales y Administración institucional, que comprende el conjunto de entes de naturaleza fundacional dependientes de alguna de las Administraciones territoriales y que realizan de modo descentralizado funciones públicas. Pues bien, de este conjunto de Administraciones públicas desde el punto de vista jurídico debemos desgajar las entidades públicas que realizan actividades productivas (v. gr. entidades públicas empresariales en la esfera estatal, organismos autónomos comerciales, industriales, financieros o análogos en la esfera autonómica canaria) para obtener el conjunto de entes públicos cuyas funciones económicas son las asignadas a las Administraciones públicas por la Contabilidad Nacional: la producción de bienes y servicios no destinados a la venta y la redistribución de la renta y la riqueza⁶.

En consecuencia, y delimitando concretamente el ámbito subjetivo de la materia de esta disertación, podemos ya decir que vamos a examinar la incidencia del I.G.I.C. en relación con los siguientes entes públicos: el Estado, a través de su Administración periférica operante en Canarias, incluyendo las entidades gestoras de la Seguridad Social; la Comunidad Autónoma de Canarias; los Cabildos Insulares; los Ayuntamientos de las Islas; los Organismos Autónomos administrativos dependientes de algunas de las anteriores Administraciones territoriales, las Universidades canarias, y los demás entes de variada denominación que estén sometidos a Derecho administrativo y a régimen presupuestario, cuya función económica sea la propia del sector de las Administraciones públicas. En lo sucesivo, cuando empleemos la expresión "entes públicos" nos estaremos refiriendo exclusivamente a los citados. Y la expresión "sector público" se referirá al conjunto de estos entes.

⁶ Vid. Fuentes Quintana, E., Hacienda... op. cit., pp. 19 y ss.

E S T U D I O S

3. SUJECIÓN AL I.G.I.C. DE LA ACTIVIDAD DE LOS ENTES PÚBLICOS.

Merece la pena que, como punto de partida de nuestro análisis, recordemos las funciones económicas que son propias de las Administraciones públicas, que son la producción de servicios gratuitos para mejorar el nivel de vida de los ciudadanos, y la redistribución de la riqueza entre éstos. Son ambas actividades en las que no existe sacrificio económico alguno de los sujetos beneficiados orientado de modo directo al consumo de bienes o servicios, por lo que la actividad de aquellos entes debe quedar en principio fuera del ámbito de aplicación del I.G.I.C.

Sabemos que el I.G.I.C. no está armonizado con el I.V.A. comunitario. No obstante, su naturaleza, objeto y estructura son los mismos en nuestro impuesto que en los impuestos europeos sobre volumen de negocios. Por ello es conveniente recordar en este punto el contenido del primer párrafo del artículo 4.5 de la Sexta Directiva⁷, armonizadora del I.V.A., en relación con la sujeción a este Impuesto de los entes públicos:

“Los Estados, las regiones, las provincias, los municipios y los demás organismos de Derecho público no tendrán la condición de sujetos pasivos en cuanto a las actividades u operaciones que desarrollen en el ejercicio de sus funciones públicas, ni siquiera en el caso de que con motivo de tales actividades u operaciones perciban derechos, rentas, cotizaciones o retribuciones.”

Pese a la claridad de estas prescripciones, es ya lugar común en la doctrina que la trasposición de la Directiva en la normativa española del I.V.A. no ha sido del todo adecuada, fundamentalmente debido a que se ha vinculado el “ejercicio de funciones públicas” con la contraprestación de naturaleza tributaria de las operaciones realizadas por el ente público, en vez de, como parece más adecuado, con el régimen jurídico público de la actividad del mismo⁸. La reciente reforma de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del I.V.A., realizada a través del artículo 6, primero, de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, que modifica el supuesto de no sujeción relativo a la actividad de los entes públicos, elimina algunas de las perplejidades interpretativas que existían en la redacción anterior y que aún existen en el I.G.I.C., cuya normativa ha coincidido literalmente con la del I.V.A. en el punto que nos ocupa hasta el año 1998.

Con todo, dada la ausencia de vinculación del I.G.I.C. a las previsiones de la Sexta Directiva, la problemática que vamos a abordar acerca de la aplicación de un impuesto sobre el volumen de negocios a la actividad de los entes públicos adquiere una muy diferente dimensión en el I.V.A que en el I.G.I.C. En aquel impuesto cabe plantear la adecuación de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre y su normativa de aplicación y desarrollo a la normativa comunitaria. En éste, contamos en cuanto norma de aplicación directa exclusivamente con el propio texto de la Ley 20/1991, de 7 de junio, para desentrañar el problema de la sujeción al I.G.I.C. de la actividad de los entes públicos.

⁷ Directiva 77/388/CEE, de 17 de mayo, del Consejo (D.O. n.º L 145, de 13-6-1977).

⁸ Vid. Falcón y Tella, R., “Los entes públicos como sujetos pasivos del I.V.A.” Impuestos, tomo I/92, pp. 1121 y ss).

3.1. *Carácter empresarial de los entes públicos.*

Los entes públicos son personas jurídicas que auto-organizan de modo habitual factores de producción materiales (edificios, elementos de transporte, equipos informáticos, material de oficina...) y humanos (personal funcionario, personal laboral...) con la finalidad de producir bienes y servicios no destinados a la venta o de redistribuir la renta y la riqueza. Encajan, por lo tanto, en el concepto de empresario que establece la normativa del I.G.I.C. (cfr. art. 5 de la Ley 20/1991, de 7 de junio). Aplicando este concepto general, y de conformidad con la previsión del párrafo segundo del propio artículo 5 en su apartado 2.1º, la única causa de exclusión del concepto de empresario consistiría en que el ente público en cuestión realizara toda su actividad a título gratuito. ¿Qué significa esto? Provisionalmente podemos convenir en que significa que el ente público no percibe habitualmente ningún precio, público o privado⁹, en el desarrollo de su actividad, sino que se financia exclusivamente con tributos (tasas incluidas) y transferencias, ya sean corrientes o de capital.

Pero es que además existe una normativa específica reguladora de la sujeción al I.G.I.C. de los entes públicos y, por ende, de su carácter empresarial. Esta normativa específica no supone derogación de la general que acabamos de citar, sino que es complementaria de ésta, y toma como referencia el párrafo segundo del artículo 9.9 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, a cuyo tenor:

"Tampoco estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por los entes públicos cuando se efectúen en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional cuyas operaciones principales se realicen mediante contraprestación de naturaleza tributaria."

Este párrafo presenta diversas oscuridades interpretativas, a mi juicio no suficientemente despejadas por la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda en materia de I.V.A. con ocasión de la contestación a consultas tributarias¹⁰. La Dirección General de Tributos de la Consejería de Economía y Hacienda del Gobierno de Canarias no ha tenido ocasión de manifestar un criterio a través de consulta tributaria centralmente referida a la aplicación de este precepto en el I.G.I.C. Las dificultades no sólo se encuentran en la contradicción latente que consiste en la afirmación de la existencia de una actividad empresarial o profesional habitual no sujeta al I.G.I.C. (cuando es precisamente la realización habitual de una actividad empresarial o profesional lo que determina la sujeción al Impuesto por operaciones interiores), sino sobre todo el alcance que debe darse a las expresiones "desarrollo de una actividad empresarial o profesional" y "contraprestación de naturaleza tributaria", dado que la expresión "operaciones principales" está aclarada en el párrafo siguiente:

⁹ A estos efectos se consideran precios contraprestaciones tales como los rendimientos de activos financieros de todo tipo de entes públicos, o las cotizaciones sociales que perciben las entidades gestoras de la Seguridad Social.

¹⁰ Vid. Res. 19-VI-92, 1-III-93 y 1-V-93, exptes. 70/1992 y 225/92.

E S T U D I O S

“A efectos de lo previsto en el párrafo anterior, se considerarán operaciones principales aquellas que representen al menos el 80 por 100 de los ingresos derivados de la actividad.”

Es importante destacar el diferente alcance de los párrafos primero¹¹, por una parte, y los transcritos segundo y tercero, por otra, del artículo 9.9 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, pese a que formalmente éstos se presentan como una continuación o especificación de aquél. En tanto que el párrafo primero se clarifica una no sujeción de operaciones individuales y aisladas realizadas por entes públicos, en los párrafos segundo y tercero se produce una verdadera configuración de actividades completas que se encuentran no sujetas, lo que permite hablar, como lo haremos en este trabajo, de actividades no empresariales realizadas por entes públicos. Esta terminología, a la vista de la definición de actividades empresariales o profesionales contenida en el artículo 5.1 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, puede ser calificada como inapropiada o al menos discutible, pero es claramente expresiva de la existencia de un sector de actividad pública en relación con el cual un ente público no se comporta como empresario, conforme a las previsiones de la normativa del I.G.I.C.

Sin ánimo de agotar todas las posibilidades hermenéuticas en el escaso espacio del que disponemos, pueden ofrecerse dos interpretaciones posibles de los párrafos segundo y tercero del repetido artículo 9.9.:

1.- Por “contraprestación de naturaleza tributaria” hay que entender no sólo las tasas, sino también el resto de los tributos, impuestos incluidos. De esta manera, cuando en un ente público la suma de los Capítulos I (impuestos directos), II (impuestos indirectos) y la parte del III relativa a tasas, todos ellos del presupuesto de ingresos, alcance el 80 por 100 de todo el presupuesto de ingresos, el ente público en cuestión no será empresario a efectos del I.G.I.C., dado que toda su actividad estará no sujeta.

Ni el Ministerio ni nuestra Dirección General de Tributos han asumido en ningún caso esta interpretación. Por “contraprestación de naturaleza tributaria” se ha entendido sin excepciones el sacrificio patrimonial a título de tributo que realiza un sujeto a cambio de la recepción de un bien o servicio público de carácter divisible. Es decir, hablamos de tasas y, como mucho, también de contribuciones especiales, pero nunca de impuestos.

¿Quiere esto decir que las actividades públicas financiadas con impuestos están, a contrario sensu, sujetas al I.G.I.C.? En modo alguno. Antes al contrario, su claro carácter gratuito hace innecesaria su mención entre los supuestos de no sujeción.¹²

¹¹ A cuyo tenor, no están sujetas al Impuesto “Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por entes públicos, cuando se efectúen mediante contraprestación de naturaleza tributaria”.

¹² Los cuales, como se desprende del artículo 29 de la Ley General Tributaria, sólo proceden en los supuestos fronterizos, en los que la cabal realización del hecho imponible resulte dudosa. Con todo, tanto la redacción del artículo 5.6º de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, que reguló el I.V.A. hasta 1993, como la actual redacción del artículo 7.8º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, dada por la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, hacen mención a la no sujeción de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizados por los entes públicos sin contraprestación, expresión esta última que bien puede albergar los supuestos de servicios públicos financiados con impuestos.

Miguel Ángel Herrero Hernández

2.- Por "contraprestación de naturaleza tributaria" se entienden básicamente las tasas.

No obstante estar no sujetas las actividades públicas por las que se devengan tasas, y también aquellas en las que se devengan mayoritariamente tasas, se consideran operaciones sujetas las realizadas en el ejercicio de actividades que se relacionan en el propio artículo 9.9¹³. Esta relación es copia casi literal del anexo D de la Sexta Directiva, incorporado a la normativa del I.G.I.C. a través de la del I.V.A. El legislador parece partir de la base de que las actividades relacionadas devengan tasas, pero que, para evitar distorsiones en la competencia y el libre mercado, aún así se sujetan al I.G.I.C. En realidad, con la normativa actual, muchas de esas actividades se someten al régimen de los precios públicos y por tanto están sujetas al I.G.I.C. sin duda alguna, por lo que su mención en este precepto es perturbadora y perfectamente superflua. Sin embargo, aquellas actividades contenidas en la relación por las que se devengan verdaderas tasas¹⁴, habitualmente realizadas, determinan el carácter empresarial para el I.G.I.C. de la propia actividad y por ende la condición de empresario del ente público que las realiza.

Una vez sentada esta acepción restrictiva de la expresión "contraprestación de naturaleza tributaria", se abren otras dos posibilidades de interpretación en relación con lo que deba entenderse por "desarrollo de una actividad empresarial o profesional":

2.1. Por "desarrollo de una actividad empresarial o profesional" debe entenderse la total actividad del ente público.

Con esta interpretación, sólo quedarían excluidos del concepto de empresario los siguientes entes públicos:

- Los financiados exclusivamente con impuestos, transferencias o tasas no relacionadas en el artículo 9.9 de la Ley 20/1991, de 7 de junio (lo cual se desprende del artículo 5 y del primer párrafo del artículo 9 de la misma Ley).

- Los que perciban habitualmente precios públicos y/o privados, siempre que en este caso los ingresos por tasas no relacionadas en el artículo 9.9 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, alcancen el 80 por 100 del presupuesto total de ingresos del ente público.

¹³ Que son las siguientes: distribución de agua, gas, calor, frío, energía eléctrica y demás modalidades de energía; transportes de personas y bienes; servicios portuarios y aeroportuarios, excepto cuando correspondan a actividades de transporte entre islas del archipiélago canario; obtención, fabricación o transformación de productos para su transmisión posterior; intervención sobre productos agropecuarios dirigida a la regulación del mercado de estos productos; explotación de ferias y de exposiciones de carácter comercial; almacenaje y depósito; las de oficinas comerciales de publicidad; explotación de cantinas y comedores de empresas, economatos, cooperativas y establecimientos similares; las de agencias de viajes; las comerciales o mercantiles de los entes públicos de radio y televisión, incluidas las relativas a la cesión de uso de sus instalaciones; las de matadero.

¹⁴ Por ejemplo, las de distribución de gas o de matadero, reservadas a los Ayuntamientos por disposición expresa del artículo 86.3 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, de Bases de Régimen Local.

E S T U D I O S

El primer grupo de entes públicos podría darse en la realidad en algún raro supuesto, pero desde luego es impensable la existencia de un ente público con la estructura financiera que exige el segundo grupo. Esta interpretación, por tanto, se revela como absurda por su completo alejamiento de la realidad.

2.2. Por "desarrollo de una actividad empresarial o profesional" puede entenderse la realización de cada una de las actividades de distinta naturaleza a que se refiere el artículo 34.2 de la Ley 20/1991, de 7 de junio. Por tanto, prerequisite para la consideración de un ente público como empresario sería el análisis de todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realiza a efectos de clasificarlas en actividades económicas distintas (esto es, en diferentes grupos de la de la Clasificación Nacional de Actividades Económicas - C.N.A.E.-).¹⁵ ¹⁶

Una vez establecidas las actividades distintas, se determinaría dentro de cada una de ellas si las operaciones realizadas por el ente público están sujetas o no sujetas de acuerdo con los criterios examinados. Es decir, dada una actividad concreta, la totalidad de las entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas en su seno por el ente público estarán no sujetas si en ese grupo:

- El ente público no percibe precios públicos o privados de forma habitual, por estar financiadas las operaciones de ese grupo con tributos o transferencias.

- El ente público percibe habitualmente precios, pero los ingresos por tasas alcanzan el 80 por 100 del total de ingresos del ente público en esa actividad distinta.

De nuevo hay que insistir en la dificultad de que se produzca en la práctica esta segunda circunstancia, si bien ello es posible, dado que no se trata aquí de computar el total de la actividad del ente público, como en la anterior interpretación, sino sólo la actividad dentro de un concreto grupo de la C.N.A.E.

Pensemos por ejemplo en un pequeño Ayuntamiento que, además de su actividad administrativa ordinaria, por la que percibe habitualmente precios públicos y tasas (sin que éstas alcancen el 80 por 100), realiza directamente el servicio de limpieza en la modalidad gestión indiferenciada¹⁷, percibiendo por ello la tasa correspondiente, que supera el 80 por 100 en esta actividad, y precios privados por la venta de material de limpieza usado. Este Ayuntamiento tendrá dos actividades distintas: la de carácter administrativo (grupo C.N.A.E. 75.1), que tiene carácter empresarial y en la que tendrá que repercutir I.G.I.C. cuando perciba precios públicos, y el sector de limpieza (grupo C.N.A.E. 74.7), que no tiene carácter

¹⁵ Este es el criterio seguido, a mi juicio con acierto, por el Ministerio en materia de I.V.A. (V. gr. Res. DGT de 28-X-93, expte. 151/93).

¹⁶ La C.N.A.E. ha sido aprobada por el Real Decreto 1560/1992, de 18 de diciembre.

¹⁷ Vid. art. 85.3.a) de la Ley 7/1985, de 2 de abril, de Bases de Régimen Local.

Miguel Ángel Herrero Hernández

empresarial dado que se financia con tasas en más de un 80 por 100, por lo que no tendrá que repercutir I.G.I.C. ni siquiera cuando realice operaciones por las que perciba precios, como son las ventas de material de limpieza.

Es necesario advertir que, con esta última interpretación analizada, el ente público no tendrá como tal persona jurídico-pública la condición de empresario en el I.G.I.C. solamente cuando todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realice estén no sujetas en todas y cada una de las actividades económicas que realice. Cuando el ente público realice varias actividades económicas distintas, y sólo en algunas de ellas su actividad esté no sujeta, podremos afirmar que el ente público tiene una parcela de actividad empresarial y otra de actividad no empresarial. Es empresario, pero con una porción de actividad no empresarial y de patrimonio afecto a la misma, a la manera de los empresarios individuales, que tienen además una porción de actividad y patrimonio privados.

3.2. Deberes de los entes públicos que tengan la condición de empresarios en el I.G.I.C.

La primera observación que hay que realizar en este apartado es que todos los entes públicos, sean o no empresarios, son sujetos pasivos del I.G.I.C. a la importación cuando importen bienes directamente y la importación no esté exenta, según se desprende del artículo 4.2 de la Ley 20/1991, de 7 de junio¹⁸.

Por lo demás, el régimen de deberes formales y sustantivos en relación con el I.G.I.C. varía sensiblemente en función de la caracterización del ente público como empresario o como no empresario.

La consecuencia práctica principal de que un ente público no sea empresario a efectos del I.G.I.C es que no le es exigible ninguno de los deberes formales inherentes al Impuesto: alta censal, conservación de facturas recibidas, llevanza de libros-registro, autoliquidaciones periódicas. Sí deberá presentar la declaración anual de operaciones con terceros (modelo 415)¹⁹ pero, y pese al nombre del Decreto regulador, este deber formal gravita sobre el ente público en este caso no como tal sujeto pasivo, sino enmarcado de manera más general en el ámbito de los deberes de colaboración con la Administración tributaria. Cuando reciba servicios a los que se refiere el artículo 17.2.5º de la Ley 20/1991, de 7 de junio, que son los que se entienden prestados en la sede del destinatario, cuando este sea empresario comunitario²⁰, tales servicios se entenderán realizados en la sede del prestador, el cual

¹⁸ A cuyo tenor: "2. Asimismo, están sujetas al Impuesto por el concepto de importaciones de bienes la entrada de los mismos en las Islas Canarias, cualquiera que sea el fin al que se destinen o la condición del importador."

¹⁹ Vid. art. 1.2. del Decreto 304/1993, de 26 de noviembre, por el que se regula la obligación de información relativa a las operaciones económicas con terceras personas que incumbe a los sujetos pasivos del Impuesto General Indirecto Canario (B.O.C. nº 152, de 1 de diciembre de 1993).

²⁰ La localización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios está coordinada en todo el ámbito comunitario, I.G.I.C. incluido en este caso, para evitar situaciones de doble imposición o de ausencia de tributación.

E S T U D I O S

repercutirá el impuesto indirecto del que sea sujeto pasivo, sin facultad de devolución para el ente público, precisamente por la ausencia de la condición de empresario del mismo. Además, si recibe un bien o un servicio sujetos al I.G.I.C. de un empresario no establecido en Canarias, no se produce la inversión del sujeto pasivo por no cumplirse uno de los requisitos establecidos al efecto en el artículo 19.1.2º de la Ley 20/1991, de 7 de junio, justamente el que exige carácter empresarial al destinatario²¹. En estos casos debe soportar el I.G.I.C. sin posibilidad de recuperación de tales cuotas soportadas.

Por el contrario, si el ente público tiene la condición de empresario desde el punto de vista del I.G.I.C., deberá repercutir el impuesto cuando realice operaciones que estén sujetas y no exentas sobre el destinatario de la operación, que estará obligado a soportarlo. Además, estará obligado al cumplimiento de los deberes formales que en cada caso sean aplicables, los cuales, ordinariamente, serán los siguientes: alta censal, expedición y entrega de factura, conservación de facturas recibidas de proveedores, llevanza de libros-registro, y presentación de autoliquidaciones, ya sean periódicas (mensuales o trimestrales), ya sean ocasionales, además de la presentación anual del modelo 415 y la autorrepercusión del I.G.I.C. en los supuestos de inversión del sujeto pasivo. Las afirmaciones que acaban de realizarse exigen algún comentario.

En primer lugar, tal y como se ha indicado, la repercusión del I.G.I.C. por parte del ente público perceptor de un precio público o privado está condicionada a que la operación en cuestión no se encuentre exenta. Los supuestos más comunes de exención en que puede estar incurso un ente público en Canarias son los contenidos en los apartados 1º (servicios públicos postales), 2º, 4º, 7º y 15º (actividades sanitarias y de seguridad social), 8º (servicios de asistencia social), 9º (enseñanza y formación profesional), 13º y 14º (actividades socio-culturales), 18ª (operaciones financieras realizadas por el ente público) y 27º (comercio minorista) del número 1 del artículo 10 de la Ley 20/1991, de 7 de junio.

Si la operación realizada por el ente público está sujeta y no exenta del I.G.I.C., la repercusión de la cuota devengada, que debe instrumentarse en factura, debería estar unificada y coordinada en cada ente público. Igualmente, cuando el ente público tiene la condición de comerciante minorista. Así, por ejemplo, las facturas que emitiera la Comunidad Autónoma de Canarias deberían hacer constar que el expedidor es este ente público, que ostenta personalidad jurídica única, y no cada una de sus Consejerías. Ello sin perjuicio de que pudieran establecerse series especiales de numeración para cada Consejería o incluso para cada órgano administrativo afectado, como permite la normativa sobre facturas. Lo mismo cabe decir de los libros-registro y de las autoliquidaciones periódicas. El órgano encargado de tal unificación debiera ser, en el ámbito de la Comunidad Autónoma de Canarias, la Intervención General, como centro directivo y gestor de la contabilidad pública.

²¹ El artículo 19.1.2º dispone en su primer párrafo: "2º.- Excepcionalmente, se invierte la condición de sujeto pasivo en los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas a gravamen, cuando las mismas se efectúen por personas o entidades no establecidas en las Islas Canarias."

Miguel Ángel Herrero Hernández

Cuando le sean prestados a un ente público que tenga la condición de empresario los servicios a los que se refiere el artículo 17.2.5º de la Ley 20/1991, tales servicios se entienden prestados en Canarias, con inversión del sujeto pasivo si el prestador no está establecido en este territorio. No obstante, si el servicio se recibiera para utilizarlo total o parcialmente en el sector de actividad no empresarial del ente público, tal servicio se entendería realizado en sede del prestador, que cual repercutirá el impuesto indirecto del que sea sujeto pasivo, sin facultad de devolución para el ente público. En tal sentido se ha pronunciado la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda en contestación a una reciente consulta tributaria.

Los entes públicos empresarios que sean destinatarios de entregas de bienes o prestaciones de servicios en las que se devengue el I.G.I.C. y que sean realizadas por empresarios o profesionales no establecidos en Canarias son sujetos pasivos por inversión, conforme dispone el artículo 19.1.2º de la Ley 20/1991, de 7 de junio. En tal condición, deben expedir el documento equivalente a la factura a que se refiere el artículo 8 bis del Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, sentarlo en los libros-registro del I.G.I.C. conforme dispone la normativa de gestión del Impuesto y declarar la cuota devengada en el periodo de liquidación correspondiente. No obstante, si el bien o servicio recibido lo fuera en todo o en parte para su sector no empresarial de actividad, no se invertiría la condición de sujeto pasivo y el I.G.I.C. soportado del proveedor no sería deducible para el ente público.

4. DEDUCCIÓN DE LAS CUOTAS DE I.G.I.C. SOPORTADAS POR LOS ENTES PÚBLICOS.

Más dificultades aún que la determinación del carácter empresarial de los entes públicos o su condición concreta de sujetos pasivos del Impuesto ofrece la materia de deducción de las cuotas soportadas por estos entes.

Aplicando la normativa de deducciones contenida en los artículos 28 y ss. de la Ley 20/1991, de 7 de junio, las cuotas de I.G.I.C. (incluso el I.G.I.C. implícito en las adquisiciones de bienes a comerciantes minoristas) que un ente público empresario soporta como consecuencia de adquisiciones de bienes y servicios a empresarios establecidos en Canarias, del mecanismo de la inversión del sujeto pasivo y de las importaciones de bienes, será deducible en la medida en que tales adquisiciones se empleen, dentro de cada uno de los sectores diferenciados que puedan eventualmente existir en el seno de la actividad del ente público, en operaciones que generen el derecho a la deducción, relacionadas en el artículo 29.4 de la Ley 20/1991, de 7 de junio.

Con carácter general, la efectiva deducción de las cuotas soportadas que sean deducibles se configura como un derecho del empresario que ha soportado estas cuotas. Cuando hablamos de cuotas soportadas por entes públicos, sin embargo, el ejercicio de la deducción adquiere un matiz de obligatoriedad, por aplicación de los principios financieros de eficiencia, economía y, sobre todo, el de indisponibilidad, que exigen el ejercicio de los derechos de contenido económico en favor de los entes públicos.

E S T U D I O S

4.1. Determinación de los sectores diferenciados del ente público.

Al hablar del carácter empresarial de los entes públicos vimos la necesidad de concretar sus actividades distintas. Es preciso aquí dar un paso más y determinar cuáles son sus sectores diferenciados, aplicando el artículo 34.2 de la Ley 20/1991, de 7 de junio.

Debe determinarse en primer lugar si el ente público realiza directamente actividades de comercio minorista y agrícolas o ganaderas en el régimen especial, las cuales constituyen per se sectores diferenciados de la actividad empresarial.

En segundo término, debe desglosarse el resto de la actividad del ente público en grupos de la C.N.A.E. y sus accesorias. Una vez identificadas tales actividades distintas, descartamos las que no tengan carácter empresarial de acuerdo con el artículo 9.9 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, analizado.

Calculamos a continuación la prorrata general de cada actividad distinta que tenga carácter empresarial, aplicando para el cálculo el artículo 37.2 de la Ley 20/1991, de 7 de junio. Debe hacerse hincapié en la dificultad que entraña esta tarea, por dos órdenes de razones:

- En primer lugar, porque en la redacción de las normas sobre prorrata el legislador no tuvo en absoluto en cuenta las peculiaridades de la actividad de los entes públicos, como veremos en el punto siguiente.

- En segundo lugar, porque la C.N.A.E. no es coherente ni compatible con la clasificación presupuestaria del gasto por funciones. Si lo fuera, sería sencillo determinar el coste presupuestario de cada una de las actividades distintas, pero como ambas clasificaciones no coinciden en el ámbito material de cada uno de sus respectivos apartados, resulta sumamente dificultoso establecer el denominador de la prorrata de cada una de las actividades distintas.

En resumen, y suponiendo la superación de las dificultades apuntadas, serán sectores diferenciados de la actividad empresarial del ente público los siguientes (artículo 34.2 de la Ley 20/1991, de 7 de junio):

- La actividad comercial minorista y la realizada en el régimen especial de la agricultura y ganadería.

- Las actividades distintas y sus accesorias cuyas prorratas individualmente consideradas no difieran entre sí en más de cincuenta puntos porcentuales.

4.2. Cálculo de la prorrata general en cada uno de los sectores diferenciados.

Como se ha sugerido en el punto anterior, las normas de la prorrata no están concebidas para su aplicación por entes públicos. Veremos en este apartado cuáles son los pro-

Miguel Ansel Herrero Hernández

blemas concretos que se suscitan al intentar aplicar a las cuotas soportadas por nuestros entes jurídico-públicos las normas contenidas en el artículo 37 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, relativo al cálculo de la prorrata general.

- Numerador de la prorrata.

Esta parte de la razón matemática no presenta excesivos problemas. Se consignarán, en la generalidad de los casos, las contraprestaciones que el ente público haya tenido derecho a percibir durante el año natural por entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas, o lo que es lo mismo, básicamente el importe de los precios públicos y privados en los que se haya debido cargarse I.G.I.C. que hayan sido generados en el año dentro de cada sector diferenciado.

- Denominador de la prorrata.

Es este el apartado donde se acumulan todos los problemas. ¿Qué alcance debe darse a la expresión "...el importe total (...) de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por el sujeto pasivo (...) en el sector diferenciado que corresponda, incluidas aquellas que no originen el derecho a deducir", cuando tal sujeto pasivo es un ente público? Para poner de relieve estos problemas vamos a ofrecer un ejemplo.

Pensemos en el supuesto más frecuente de sector diferenciado de un ente público: el correspondiente a servicios de carácter administrativo (C.N.A.E. 75.1) en cuyo seno se perciban habitualmente precios públicos. Imaginemos que los ingresos anuales por precios públicos son de 1.500.000 de pesetas, excluido el I.G.I.C., que la suma de todos los capítulos del presupuesto de gastos de ese sector diferenciado es de 100.000.000 de pesetas y que por tasación pericial se ha determinado que el valor de mercado de los servicios prestados en ese sector ascendería a 150.000.000 de pesetas.

Acometiendo una interpretación literal del citado artículo 37 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, en su aplicación al supuesto planteado, por "importe total de las entregas de bienes y prestaciones de servicios" hay que entender la suma de las contraprestaciones de las operaciones, determinadas conforme a las normas reguladoras de la base imponible, por disposición expresa del apartado 4 del propio artículo 37. Por consiguiente, con esta interpretación literal, sólo constarán en el denominador de la prorrata las contraprestaciones de aquellas operaciones que, generen o no el derecho a la deducción, tengan efectivamente una contraprestación directa. En el ejemplo ofrecido, 1.500.000 pesetas. En consecuencia, nuestro ente público tiene en el sector diferenciado que se analiza una prorrata del cien por ciento, dado que tanto en el numerador como en el denominador de la prorrata figura la misma cantidad: 1.500.000 pesetas. Podrá deducirse por tanto, de manera íntegra, todo el I.G.I.C. soportado en el ejercicio, ya por adquisiciones corrientes, ya por la realización de inversiones, y ello a pesar del porcentaje insignificante de su actividad por el que ha repercutido I.G.I.C.

E S T U D I O S

La situación descrita, propiciada por una interpretación literal de la Ley, es sencillamente inadmisibles. De acuerdo con el espíritu que informa la regulación de la deducibilidad en el I.G.I.C, este ente público que realiza operaciones interiores sólo podrá deducir en la medida en que repercute. Ha repercutido I.G.I.C. en un porcentaje muy bajo respecto de su total actividad, y ese es justamente el porcentaje que hay que aplicarle al I.G.I.C. soportado en ese año para calcular el deducible. La parte de I.G.I.C. no deducible se considerará mayor gasto público, a cargo del ente que lo realiza y no de las arcas autonómicas, como en el caso de la interpretación anterior.

¿Cuál es ese porcentaje? ¿Cómo calculamos la prorrata de deducción en el ejemplo propuesto? Las alternativas en la interpretación teleológica que propugnamos son consignar en el denominador de la prorrata el total presupuesto de gastos del sector diferenciado, que representa ni más ni menos el coste de la actividad del ente público en ese sector (en nuestro ejemplo, cien millones), o bien el valor de mercado, pericialmente determinado, de la actividad del ente público en ese sector (ciento cincuenta millones). Puede ser más sencilla en su aplicación la primera alternativa (pese a la apuntada disparidad entre la C.N.A.E. y las clasificaciones presupuestarias), pero estimo que tiene mayor fundamento la segunda: la Ley 20/1991, de 7 de junio, utiliza sistemáticamente el valor de mercado como criterio subsidiario del de la contraprestación (vid. artículos 23 y 37.4, párr. segundo, o 57.5, últ. párr. de la Ley 20/1991, de 7 de junio). En consecuencia, aplicando la segunda alternativa, la prorrata general en el supuesto planteado es del 1 por 100 en el sector diferenciado analizado. Este es el porcentaje que debe ser aplicado a todo el I.G.I.C. soportado por el ente público durante el año en ese sector.

Las oscilaciones de prorrata que se produzcan habrán de ser tenidas en cuenta para la regularización de las cuotas soportadas por adquisición o importación de bienes de inversión, de conformidad con lo establecido en el artículo 40 de la Ley 20/1991, de 7 de junio.

4.3. Deducibilidad del I.G.I.C. soportado por adquisición de bienes o servicios en común.

Como hemos visto, es frecuente que los entes públicos presenten varios sectores diferenciados de actividad, e incluso, junto a ellos, un sector de actividad no empresarial. Será asimismo frecuente, por tanto, que cuando el ente público adquiera o importe bienes, o le sean prestados servicios por empresarios o profesionales, tales bienes o servicios se utilicen en común en dos o más sectores, o bien simultáneamente en la actividad empresarial y la no empresarial del ente.

¿Qué ocurre, en primer lugar, cuando el ente público utiliza un bien o un servicio en común para su actividad empresarial y para su actividad no empresarial simultáneamente o por periodos de tiempo alternativos? Podemos encontrar la respuesta a esta pregunta en el contenido de los apartados 5 y 6 del artículo 29 de la Ley 30/1991, de 7 de junio: el I.G.I.C. soportado no será en absoluto deducible, por el incumplimiento del requisito de relación directa o afectación exclusiva de los bienes que debe concurrir para la deducibilidad de las

Miguel Ángel Herrero Hernández

cuotas soportadas, salvo que el bien o servicio adquirido se utilice en la actividad no empresarial del ente público de forma accesoria o notoriamente irrelevante. Además, si el bien adquirido en común en el supuesto planteado se enajenara posteriormente por el ente público, en la entrega del mismo no se devengaría el I.G.I.C. Y ello no por aplicación de la exención técnica del artículo 10.1.25º de la Ley, sino porque dicha entrega estaría no sujeta por no estar realizada en el ejercicio de la actividad empresarial del ente público, como exige el artículo 4.1 y concordantes de la Ley 20/1991, de 7 de junio.

¿Y si el bien o servicio adquirido se utiliza en común en dos o más sectores diferenciados de la actividad empresarial del ente público? Para la deducción de las cuotas soportadas en este caso, conforme dispone el artículo 34.1, párrafo tercero, de la Ley 20/1991, de 7 de junio, debemos aplicar las normas de la prorrata general para calcular el porcentaje de deducción común a las citadas actividades. También en este caso, si el bien adquirido es de inversión, habrá que tener en cuenta las variaciones de prorrata que se produzcan en los años sucesivos a la entrada en funcionamiento del bien, a efectos de practicar la oportuna regularización.

5. CONCLUSIONES Y PROPUESTAS.

Hemos visto en la presente exposición cuáles son los problemas principales que se plantean con la rigurosa aplicación de las normas del I.G.I.C. a los entes públicos. En un rápido repaso, la glosa de tales problemas es la siguiente:

- Oscuridades hermenéuticas en el deslinde entre actividad pública sujeta y no sujeta al I.G.I.C.

- Identificación de las actividades económicas distintas realizadas por el ente público a efectos de su consideración como actividades empresariales o no empresariales.

- Incertidumbres en materia de localización de operaciones e inversión del sujeto pasivo derivadas de la previa calificación como empresarial o no de la actividad del ente público.

- En materia de deducciones, identificación de los sectores diferenciados de la actividad empresarial de los entes públicos.

- Cálculo de la prorrata general de deducción en cada uno de los sectores diferenciados.

Las especiales dificultades jurídicas y prácticas para la aplicación del I.G.I.C. por parte de los órganos administrativos gestores y los encargados de la contabilidad pública contrasta vivamente con (¿o tal vez es la causa de?) la laxitud, extrema en algunos casos, y la disparidad de criterios interpretativos que se detectan en la aplicación práctica del I.G.I.C. por parte de los entes públicos en Canarias.

E S T U D I O S

Es por ello que estimo que las soluciones a esta situación paradójica y difícilmente sostenible pasan por reformas legislativas.

Desde luego, es imprescindible modificar el artículo 9.9 de la Ley 20/1991, de 7 de junio. Debe desaparecer la configuración como no sujetas de actividades completas. En cuanto a la clarificación de la no sujeción de operaciones individuales realizadas por entes públicos, sería deseable declarar tal no sujeción en relación con las operaciones realizadas en régimen de derecho público, en vez de en función de la naturaleza de la contraprestación; como mal menor, podría adoptarse la actual redacción de la Ley del I.V.A.²²

No obstante, la apuntada modificación del artículo 9.9 no solucionaría del todo las cuestiones de deslinde conceptual entre operaciones sujetas y no sujetas, con las consiguientes dudas acerca del devengo del Impuesto, y sobre todo las dificultades que se suscitan en relación con las deducciones del I.G.I.C. soportado por los entes públicos. Después de pensar detenidamente en los problemas apuntados, creo que una posible vía de solución podría consistir en declarar exentas del I.G.I.C. (con exención limitada) las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por los entes públicos, a través de la modificación y adaptación el artículo 10.1 de la Ley 20/1991, de 7 de junio. Se trataría en síntesis de una novedosa exención subjetiva para los entes públicos a los que se ha referido este trabajo.

A favor de esta propuesta puede argumentarse, en primer lugar, la radical simplificación en la gestión del I.G.I.C. por parte de los entes públicos. Éstos se limitarían a soportar el Impuesto de sus proveedores, y sólo serían sujetos pasivos en las importaciones y en los supuestos de inversión del sujeto pasivo²³. En todos los casos, sin derecho a la deducción de las cuotas soportadas. No tendrían deber de alta censal, ni de facturación, ni de llevanza de libros-registro, ni tendrían que presentar autoliquidaciones periódicas.

En segundo lugar, un sólido argumento a favor de la instauración de la exención citada es la inexistencia o insignificancia de valor añadido en las operaciones de los entes públicos que actualmente están sujetas y no exentas, circunstancia ésta por la que sólo excepcionalmente se producirían las distorsiones en los precios y en la dinámica de la competencia que están siempre en la mente del legislador en materia de I.V.A. En efecto, los precios públicos se sitúan incluso a veces por debajo del coste de la operación de la que constituyen contraprestación, y los precios privados, únicos en los que puede existir un efec-

²² Párrafo primero del artículo 7.8º: "(No estarán sujetas al Impuesto) las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por los entes públicos sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria".

²³ Para lo que sería necesario quizás modificar el artículo 19.1.2º de la Ley 20/1991, de 7 de junio, con el objeto de configurar expresamente como sujetos pasivos por inversión a los entes públicos cuando, además, en la adquisición de éstos se devengue I.G.I.C. y el proveedor no esté establecido en Canarias. En relación con esta previsión también podría intentarse (en la medida que la armonización comunitaria en materia de localización lo permita) localizar los servicios del artículo 17.2.5º de la Ley 20/1991, de 7 de junio, siempre en sede del destinatario cuando éste sea un ente público, abstracción hecha de su carácter empresarial o no empresarial. Esta medida aportaría seguridad en las frecuentes relaciones de los entes públicos canarios con proveedores exteriores.

Miguel Ángel Herrero Hernández

tivo valor añadido, suelen ser irrelevantes en su cuantía respecto a la total actividad del ente público. En este sentido, es poco probable que la exención en la actividad de los entes públicos tuviera un peso decisivo en la toma de decisiones sobre la asunción directa por un ente público de una actividad económica, en detrimento de la creación de una entidad pública empresarial o una empresa pública. Es probable que los criterios de eficacia en la gestión primasen sobre los de mínima rebaja de precios, rebaja que se cifra en el importe del tipo de I.G.I.C. sobre el valor añadido por el propio ente público.

En tercer lugar no puede desdeñarse como argumento a favor de la exención de los entes públicos en el I.G.I.C. una adaptación de la normativa a la auténtica realidad de las cosas, en cuyo seno se soslayan de forma paladina los deberes inherentes al Impuesto.

Por último, merece la pena citar que un efecto colateral de la exención de los entes públicos sería que la enajenación de bienes de inversión por parte de un ente público estaría normalmente exenta por el artículo 10.1.25º de la Ley 20/1991, de 7 de junio, salvo que se encontrara no sujeta. Si esta transmisión fuera de inmuebles estaría simultáneamente sujeta, conforme establece el artículo 4.4. de la Ley 20/1991, de 7 de junio, al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Ahora bien, si la transmisión se realizara a favor de otro ente público, la operación estaría también exenta de este último Impuesto (artículo 45. I.A)a) 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). En la actualidad, una operación de estas características está en la generalidad de los casos sujeta y no exenta del I.G.I.C., y también en la generalidad de los casos este I.G.I.C. no es íntegramente deducible para el ente público adquirente del bien de inversión.

