

APROXIMACIÓN CONCEPTUAL A LOS HECHOS IMPONIBLES POR OPERACIONES INTERIORES DEL IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO

LUIS MIGUEL BLASCO ARIAS

Profesor Asociado de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Las Palmas de Gran Canaria

SUMARIO

- I. Introducción.
- II. Delimitación y requisitos comunes de las operaciones interiores del IGIC.
- III. Teoría general de los hechos imponible por operaciones interiores.
 - A) Análisis crítico de las teorías que sostienen que el hecho imponible se realiza con la operación al consumo
 - B) Teoría que identifica el hecho imponible con el valor añadido
- IV. Entregas de bienes.
 - A) Concepto
 - B) Características
 - C) Supuestos particulares de entrega de bienes
- V. Prestaciones de servicios.
 - A) Concepto
 - B) Características
 - C) Supuestos particulares de prestaciones de servicios
- VI. Conclusiones.

Resumen del contenido:

En este artículo se aborda el estudio de los hechos imponibles por operaciones interiores del Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, abreviadamente, IGIC) desde una doble perspectiva: la primera, analizando la naturaleza y características principales del presupuesto de hecho del tributo; la segunda, analizando sus operaciones por entregas de bienes y prestaciones de servicios, operaciones interiores del impuesto, donde se examinan los conceptos generales de estos presupuestos y los distintos supuestos particulares que, junto con estos conceptos generales, contienen las operaciones imponibles del IGIC.

I. INTRODUCCIÓN

La naturaleza de impuesto sobre el consumo de tributos como el IGIC y el IVA ha propiciado que los distintos análisis sobre la estructura y contenido de sus hechos imponibles se haya sustentado sobre la base de complejas estructuras que no dan respuesta, a nuestro juicio, a la coherencia interna y a las propias finalidades de estos impuestos.

Igualmente, el estudio de las operaciones interiores del IGIC se ha fundamentado sobre la incongruencia de los distintos conceptos generales y los múltiples supuestos particulares que las entregas de bienes y las prestaciones de servicios contemplan¹.

En este trabajo se aporta una teoría jurídica sobre los hechos imponibles del IGIC coherente con su estructura y finalidades. Y un análisis pormenorizado de los conceptos generales así como de los distintos supuestos particulares de entregas de bienes y prestaciones de servicios, po-

niéndose también de manifiesto una coherencia entre ellos que nos permite afirmar que estos supuestos particulares no son más que manifestaciones a título de ejemplo de estos conceptos impositivos del IGIC.

Por otra parte, este trabajo tiene su origen en la tesis doctoral titulada "*Los hechos imponibles por operaciones interiores del Impuesto General Indirecto Canario. Teoría General y Régimen Jurídico*". Siendo este artículo una selección de los aspectos más significativos que en aquella investigación se hayan podido lograr.

II. DELIMITACIÓN Y REQUISITOS COMUNES DE LAS OPERACIONES INTERIORES DEL IGIC

Las operaciones interiores del IGIC se contemplan en su artículo 4 número 1, al disponer que están sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios. Distinguiéndose de las importaciones de bienes, tercer hecho imponible del im-

¹ Vid. GONZÁLEZ SÁNCHEZ, Manuel, "Entrega de bienes", en *El IVA en España (obra dirigida por Rafael Calvo Ortega)*, Lex Nova, Valladolid, 1987, págs. 133-134 y 152.

puesto, al ser definido este hecho como la entrada de bienes en las Islas Canarias (número 2 del artículo 4 antes citado). Delimitándose, en consecuencia, los presupuestos del tributo por entregas de bienes y prestaciones de servicios por su realización íntegra en el territorio interior canario.

Para la realización de los hechos imponibles por operaciones interiores es necesaria la concurrencia de una serie de requisitos que se unen a las operaciones señaladas para conformar, juntos, las condiciones necesarias para que se puedan producir los efectos queridos por la norma, esto es, el gravamen de las operaciones en la medida que estas tengan la condición de operaciones imponibles.

Estos requisitos aparecen descritos en el artículo 4.1 de la Ley del impuesto al disponer como sujetas las entregas de bienes y las prestaciones de servicios cuando estén efectuadas "(...) por empresarios y profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial y profesional".

Son cuatro, por tanto, los requisitos dispuestos por la norma del IGIC para que las operaciones queden sometidas al impuesto. Siguiendo al profesor Clavijo Hernández², tres son de carácter positivo:

—Entregas o prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales.

—En desarrollo de su actividad empresarial o profesional.

—Y a título oneroso.

Y otra de carácter indefinido:

—Las operaciones realizadas pueden ser habituales u ocasionales.

Por el primero de los requisitos, es condición necesaria que las operaciones se realicen por empresarios y profesionales.

La cualidad de empresario y profesional en el IGIC es atribuida en su artículo 5.2 a los siguientes sujetos:

—Personas o entidades que realicen habitualmente actividades empresariales y profesionales. Entre estos hemos de incluir a todos los empresarios y profesionales individuales; a las distintas entidades públicas territoriales, corporativas e institucionales; asociaciones, fundaciones, entidades eclesíásticas, comunidades de bienes, sociedades civiles, entre otras.

—Las sociedades mercantiles.

Además de estos sujetos, a los que podríamos denominar típicos, la Ley del IGIC señala también como sujetos con la condición de empresarios y profesionales a los siguientes:

—Los que realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien

² CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco: *Impuesto General Indirecto Canario, cit.*, capítulo III, pág. 7.

corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo (artículo 5.4, letra a). Como ejemplos de esta clase de empresarios y profesionales la norma del impuesto citada señala a los arrendadores de bienes y a quienes constituyan, amplíen o transmitan derechos reales de goce o disfrute sobre bienes inmuebles.

—Los urbanizadores de terrenos y los promotores, constructores y rehabilitadores de edificaciones para su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque se realicen ocasionalmente (letra b del artículo 5.4 de la Ley del impuesto).

El segundo de los requisitos descritos para que las operaciones puedan tener la condición de imponibles es que se realicen en desarrollo de una actividad empresarial o profesional.

Este segundo requisito posee un doble contenido desde la perspectiva de la sujeción a este impuesto:

Por un lado, exige que el empresario y profesional realice sus entregas de bienes y prestaciones de servicios desde su condición de empresario y profesional. De esta exigencia surge una primera consecuencia: el sujeto ha de actuar de forma indepen-

diente, sin que medie relación de dependencia laboral, común o especial, o administrativa; por tanto, se entiende que el artículo 5.1 de la Ley del impuesto defina la actividad empresarial o profesional como la que supone "(...) la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y, humanos, o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios".

De otro, exige además la habitualidad en el ejercicio de esta actividad, característica consustancial de la empresa y de la actividad profesional³. Así se entiende bien la consideración de empresarios y profesionales, a los efectos de este impuesto, de quienes exploten un bien con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo, o de quienes urbanicen terrenos o promuevan, construyan o rehabiliten edificaciones para realizar, con posterioridad, otras operaciones con estos bienes⁴.

Esta habitualidad está referida, en buena lógica, a la actividad, pues las operaciones concretas se pueden realizar con carácter habitual o de manera ocasional⁵. De ahí que el requisito que señalamos con carácter indefinido se refiera expresamente a las distintas entregas de bienes y

³ El Código de Comercio al definir el concepto de empresario individual (la habitualidad se presupone en las sociedades al ser el objeto de su constitución la explotación de una empresa. GARRIGUES, Joaquín: "Teoría General de las sociedades mercantiles", *Revista de Derecho Mercantil*, nº 131 (1974), pág. 15), señala que son aquellos "que teniendo capacidad legal para ejercer el comercio, se dedican a él habitualmente (artículo 1.1º).

⁴ Desde esta perspectiva, como señala Álvarez Carmona, no estaríamos ante un empresario o profesional y por lo tanto ante una operación sujeta cuando una persona física realice la operación de promoción de una vivienda para su uso personal, aunque para ello contrate trabajadores por cuenta ajena, *Impuesto General Indirecto Canario*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2002, pág. 14.

⁵ CLAVIJO HERNÁNDEZ: *Impuesto General Indirecto Canario*, cit., pág. 10.

prestaciones de servicios que realizan los sujetos pasivos del impuesto de forma habitual u ocasional.

La onerosidad es el último de los requisitos de carácter positivo que nos queda por desarrollar.

El hecho de que las entregas de bienes y las prestaciones de servicios, operaciones interiores de este impuesto, hayan de realizarse con carácter oneroso, no supone más que la confirmación de la naturaleza de este impuesto como impuesto sobre el valor añadido. Si no hay onerosidad, si la operación de entrega o de prestación de servicios no se realiza con contraprestación (*cf.* artículo 22.1 de la Ley del impuesto), no hay valor añadido que gravar y no nace la obligación de tributar⁶. En consecuencia estamos ante otro requisito necesario para que las operaciones queden sometidas a gravamen.

III. TEORÍA GENERAL DE LOS HECHOS IMPONIBLES POR OPERACIONES INTERIORES

A la hora del estudio del hecho que hace nacer la correspondiente obligación

de tributar por este tipo de impuestos, se pueden distinguir distintas teorías. En este punto vamos a analizar, por un lado, la importante doctrina que sitúa en el acto de consumo o en el conjunto de operaciones en un período de liquidación el nacimiento de la obligación tributaria principal y, por otro, aquella que determina este nacimiento del concepto de valor añadido.

A) ANÁLISIS CRÍTICO DE LAS TEORÍAS QUE SOSTIENEN QUE EL HECHO IMPONIBLE SE REALIZA CON LA OPERACIÓN AL CONSUMO O, CON EL CONJUNTO DE OPERACIONES EN UN PERÍODO DE LIQUIDACIÓN

El método que orienta los planteamientos de las teorías sobre el consumo consiste en la identificación del hecho imponible con los efectos del impuesto. Si el impuesto recae sobre el consumo, se dice, el hecho que provoca el nacimiento de la obligación de tributar ha de ser, necesariamente, el acto de consumir.

A partir de esta idea básica, Berliri⁷ construye una teoría que descansa sobre

⁶ Antes que nosotros, a igual conclusión llega González Sánchez al tratar las entregas de bienes en el IVA cuando dice que "Dicha nota característica es esencial al propio I.V.A. por varias razones: 1ª Porque el impuesto significa agregar, aumentar valor y éste precisamente vendrá determinado por la contraprestación a cambio de un bien. Esto plantea problemas en los supuestos del autoconsumo y de las permutas, no obstante en estos supuestos se puede valorar el bien dedicado al autoconsumo y la cosa entregada a cambio. 2ª Porque es un impuesto que grava esencialmente el tráfico mercantil, esto es las entregas de bienes y las prestaciones de servicios realizadas por empresarios y profesionales. Y el ejercicio empresarial lleva normalmente consigo la obtención de beneficios. 3ª Esta nota delimita normalmente el campo de aplicación de este Impuesto respecto de otro que grava esencialmente y exclusivamente las transmisiones lucrativas *inter vivos* y *mortis causa*, me refiero concretamente al impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (...)", "Entrega de bienes", *cit.*, págs. 149 y 150.

⁷ BERLIRI, Antonio: "Apunti per una costruzione giuridica dell'Iva.: Individuazione dell'obbligazione tributaria e delle obbligazioni connesse", *L'imposta sul valore aggiunto, Studi e scritti vari*, Giuffrè, Milano, 1971, págs. 208 y ss. Y en "Meditando sulla istituzione imposta sul valore aggiunto", *L'imposta sul valore aggiunto, Studi e scritti vari*, Giuffrè, Milano, 1971, págs. 56 y ss.

el cúmulo de obligaciones accesorias, que están representadas por aquellas obligaciones que se dan en todo el proceso de producción y distribución de bienes y servicios entre empresarios y profesionales, y que preceden al acto de consumo. Este acto de consumo sería, finalmente, el momento en el que se integran todas las obligaciones, dando origen al nacimiento de la obligación tributaria principal que cierra el ciclo de exacción del tributo⁸. Sin embargo, según estas teorías, el consumidor no es sujeto pasivo del impuesto ni el pago que realiza es a título de tributo⁹.

Algunos autores, como Ingrosso y Amatucci, siguiendo la tesis de profesor Berliri, han ensayado distintas variantes que concluyen en lo mismo, esto es: el hecho imponible de este tipo de impuestos no se realiza hasta la operación al consumo.

Ingrosso¹⁰ habla de hecho imponible de formación sucesiva, que engloba todas las operaciones del ciclo de producción-distribución y venta minorista, cerrándose con la operación al consumo.

Amatucci¹¹, por su parte, califica a las

operaciones singulares de cesión de bienes y servicios como obligaciones parciales sujetas a condición suspensiva, suspensión que no desaparece hasta que se produzca la operación con el consumidor, momento en el que se cierra el ciclo de exacción del impuesto.

El contrapunto de las teorías sobre el consumo lo encontramos en la tesis de Fantozzi¹², quien se separa de los autores mencionados al considerar que el contenido de este hecho complejo está compuesto por el conjunto de las operaciones activas y pasivas del sujeto, en un periodo de liquidación.

Por nuestra parte, la revisión de estas teorías y su aplicación al estudio de los hechos imponibles del IGIC nos lleva a concluir con su rechazo, no obstante la brillantez de sus planteamientos.

Pues, en primer lugar, la norma positiva del IGIC no refleja las complejas estructuras que engloban las operaciones realizadas por los distintos sujetos del ciclo de producción-distribución-consumo, para que se realice el hecho imponible del

⁸ BERLIRI: "Apunti per una costruzione giuridica dell'Iva.: Individuazione dell'obbligazione tributaria e delle obbligazioni connesse", *cit.*, pág. 208.

⁹ BERLIRI: "Apunti per una costruzione giuridica dell'Iva.: Individuazione dell'obbligazione tributaria e delle obbligazioni connesse", *cit.*, págs. 236 y 241.

¹⁰ INGROSSO, Manlio: "Le operazioni imponibili ai fini dell'iva", *Diritto e Pratica Tributaria*, I, (1973), pág. 455.

¹¹ AMATUCCI, Andrea: "Struttura ed effetti della fattispecie contenuta nelle norme istitutive dell'iva", *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, volumen XXXV, Parte I, (1976), págs. 593 y 595. Y en "Brevi note in tema di adattamento dell'ordinamento giuridico italiano alla sesta Direttiva CEE in materia di imposta sul valore aggiunto", *Diritto e Pratica Tributaria*, volumen LI, n° 3, (1980), pág. 655.

¹² FANTOZZI, Augusto: "Presupposto e soggetti passivi dell'imposta sul valore aggiunto", *Diritto e Pratica Tributaria*, II, (1972), págs. 730 y 731.

impuesto y surja la obligación tributaria principal. Por el contrario, sí se refiere singularmente a las distintas operaciones imponibles cuando habla de las operaciones materiales (artículo 4.1 de la Ley del impuesto), de las exenciones (artículos 10 y siguientes), de la base imponible y de los sujetos pasivos (artículos 22 y siguientes y 19, respectivamente), por citar las referencias a los elementos más significativos del tributo. Individualidad de las operaciones, que nos hace rechazar también la tesis que estructura los hechos imponibles sobre la base del conjunto de operaciones en un periodo de liquidación. Pues en el IGIC, la función de periodo no es la de estructurar el hecho imponible sino la de liquidar la obligación¹³.

En segundo lugar, el método segui-

do por las teorías sobre el consumo no es el correcto, pues parten del análisis de la repercusión del tributo sobre el consumidor, para, desde esa circunstancia, inferir toda la estructura del hecho imponible¹⁴. Lo cual es contrario al análisis metodológico más consagrado en nuestra doctrina del estudio del fenómeno tributario¹⁵.

B) TEORÍA QUE IDENTIFICA EL HECHO IMPONIBLE CON EL VALOR AÑADIDO

Esta tesis parte de la teoría que plantea que los hechos imponibles están constituidos por las operaciones singulares de entregas de bienes, prestaciones de servicios e importaciones¹⁶.

¹³ Así lo entiende, en relación con el IGIC, CLAVIJO HERNÁNDEZ: *Impuesto General Indirecto Canario*, cit., capítulo I, págs. 3 y 4. En relación con el IVA, CROXATTO, Gian Carlo: "La configuración jurídica del impuesto sobre el valor añadido: algunos aspectos y problemas", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 162, pág. 1401; BOSELLO, Furio: *L'imposta sul valore aggiunto. Aspetti giuridici*, Bologna, 1979, pág. 104, y en "Appunti sulla struttura giuridica dell'imposta sul valore aggiunto", *Rivista di Diritto Finanziario e scienza delle Finanze*, volumen XXXVII, (1978), págs. 430 y ss.; SAMMARTINO, Salvatore: *Profilo soggettivo del presupposto dell'iva*, Giuffrè, Milano, (1975), pág. 21; GONZÁLEZ SÁNCHEZ, Manuel: *Los sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1976, pág. 198; CHECA GONZÁLEZ, Clemente: "Delimitación, elementos del impuesto y procedimiento de gestión", *El I.V.A. en España*, (obra dirigida por Rafael Calvo Ortega), Lex Nova, Valladolid, 1987, págs. 43 y 44.

¹⁴ Este error de método ha sido puesto de manifiesto por el profesor Bosello en *L'imposta sul valore aggiunto. Aspetti giuridici*, cit., pág. 16.

¹⁵ En este sentido se ha manifestado la doctrina al sostener lo siguiente: "Un sistema riguroso de Derecho tributario exige que el tratamiento de los problemas se produzca en el indicado orden, ya que sin un análisis cuidadoso y previo del elemento de hecho que hace nacer la obligación, no sería posible después explicar científicamente la vida de aquélla", SÁINZ DE BUJANDA, Fernando: *Hacienda y Derecho*, volumen IV, IEP, Madrid, 1966, pág. 262. Igualmente, BOSELLO: *L'imposta sul valore aggiunto. Aspetti giuridici*, cit., pág. 16.

¹⁶ Básicamente, en la doctrina italiana sostienen esta tesis MICHELI, Gian Antonio: *Corso di Diritto Tributario*, 6ª edición, 1981, pág. 560; BOSELLO: "Appunti sulla struttura giuridica dell'imposta sul valore aggiunto", cit., pág. 420; DUS, Angelo: *L'imposta sul valore aggiunto*, I, UTET, Torino, 1980, pág. 46; POTITO, Enrico: *L'ordinamento tributario italiano*, Giuffrè, Milano, 1978, pág. 583; SAMMARTINO: *Profilo soggettivo del presupposto dell'iva*, cit., pág. 20; PERRONE CAPANO, Raffaele: *L'imposta sul valore aggiunto*, Jovene, Napoli, 1977, pág. 438; PARLATO, Andrea: "Fattispecie e rapporti giuridici nel meccanismo impositivo dell'iva", *Studi in onore di Salvatore Pugliatti*, 1978, pág. 175; CROXATTO, Gian Carlo: "La configuración jurídica del impuesto sobre el valor añadido: algunos aspectos y problemas", cit., pág. 1401. En la doctrina española lo mantienen, entre otros, en el IGIC: CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco: *Impuesto General Indirecto Canario*, cit., capítulo III, págs. 7 y ss; NÚÑEZ

Nuestra aportación consiste en explicar que es el concepto de valor añadido la finalidad del tributo y lo que hace comprender su especial desenvolvimiento con los mecanismos de repercusión y deducción.

El artículo 4, apartados 1 y 2, de la Ley del impuesto establece la sujeción al IGIC de las operaciones de entregas de bienes, prestaciones de servicios e importaciones, calificándolas de impondibles, de darse, además, en los dos primeros supuestos, los requisitos de actividad, condición de los sujetos y onerosidad ya comentados.

A nuestro juicio, estas operaciones representan en la estructura del hecho imponible el aspecto material, pues sobre ellas confluyen el resto de los aspectos presentes en este elemento objetivo, modulando

la auténtica operación imponible¹⁷. Así, el devengo del impuesto, o lo que es lo mismo, el momento en que se entiende realizado el hecho imponible aparece unido a las entregas de bienes, prestaciones de servicios o al acto de importación (artículo 18 de la Ley); el aspecto espacial también (artículos 3 y 16 a 18 de la Ley); finalmente, el aspecto cuantitativo también está descrito por su referencia a este aspecto material señalado (artículos 22 a 27 y, especialmente, 28 a 48 de Ley)¹⁸.

Sin embargo, el objeto del tributo no coincide con estas operaciones impondibles señaladas. Hemos de precisar, que por objeto del tributo, siguiendo una prestigiosa doctrina¹⁹, se entiende aquella riqueza que el tributo quiere gravar; riqueza que no coincide siempre con aquella otra que aparece descrita en el aspecto material antes

PÉREZ, Guillermo: *El Impuesto General Indirecto y el Régimen Fiscal en Canarias*, Cedecs, Barcelona, 1996, pág. 58. En el IVA: FERREIRO LAPATZA, José Juan: *Curso de Derecho Financiero Español. Derecho Tributario (Parte especial. Sistema Tributario. Los tributos en particular)*, vol. III, 22ª edición, Marcial Pons, Barcelona, 2000, págs. 98-99, y en *Curso de Derecho Financiero Español. Derecho Tributario*, volumen II, 22ª edición, Barcelona, 2000, págs. 52 y ss.; CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco: Capítulo X. “El Impuesto sobre el Valor Añadido” en FERREIRO LAPATZA *et al.*: *Curso de Derecho Tributario. Parte especial. Sistema Tributario: los tributos en particular*, 6ª edición, Marcial Pons, Madrid, 1989, págs. 591 y ss.; CHECA GONZÁLEZ, Clemente: “Delimitación, elementos del impuesto y procedimiento de gestión”, *cit.*, págs. 40 y ss.; GONZÁLEZ SÁNCHEZ, Manuel: *Impuesto sobre el Valor Añadido. Operaciones sujetas. Comentarios a la nueva ley*, Aranzadi, Pamplona, 1993, págs. 57 y ss.; ZURDO RUIZ-AYÚCAR, Juan: *Tratado sobre el IVA (Comentarios a la Ley 37/1992 y al RD 1624/1992)*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 1993, págs. 224 y 225; ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto y LÓPEZ MARTÍNEZ, Juan: *Temas prácticos de Derecho Financiero. Parte General*, Aranzadi, Pamplona, 1999, págs. 265-266 y 371 y ss.; TEJERIZO LÓPEZ: “Impuesto sobre el Valor Añadido”, en FERREIRO, *et al.*: *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial. Sistema Tributario: Los tributos en particular*, 17ª edición, Marcial Pons, Madrid, 2001, págs. 582 y 586; AA.VV.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 12ª edición, Tecnos, Madrid, 2001, págs. 624 y 625.

¹⁷ En el mismo sentido se ha manifestado el profesor Bosello, al entender que toda la *disciplina del tributo* se refiere o se relaciona con las operaciones de entrega de bienes, prestaciones de servicios e importaciones, en *L'imposta sul valore aggiunto. Aspetti giuridici*, *cit.*, pág. 25.

¹⁸ En este punto conviene destacar, que no solo la base imponible aparece referida a las operaciones individualmente consideradas sino los propios tipos de gravamen, lo cual pone claramente de manifiesto la realidad de las operaciones impondibles, (*vid.* en este sentido, CROXATTO: “La configuración jurídica del impuesto sobre el valor añadido: algunos aspectos y problemas”, *cit.*, pág. 1400).

¹⁹ FERREIRO LAPATZA, José Juan: “El objeto del tributo”, *Revista Española de Derecho Financiero*, Cívitas, nº 10, (1976), págs. 234 y ss.

mencionado, como riqueza gravada o imponible y que la hemos identificado con las operaciones de entregas de bienes, prestaciones de servicios e importaciones. Así, como hemos señalado con anterioridad, el objeto del tributo no coincide con la riqueza imponible, pues esta es modulada por el aspecto cuantitativo del elemento objetivo de tal manera, que el gravamen del impuesto no recae sobre el valor de la contraprestación de la operación imponible sino solo sobre su valor añadido, que se concreta tras las operaciones de repercusión y deducción que son las que lo determinan. Esta idea ha sido descrita por el profesor Clavijo Hernández cuando dice: "El IGIC constituye un auténtico 'impuesto sobre el valor añadido' al ser un impuesto que se aplica sobre ese valor, es decir, sobre la diferencia entre las ventas de la empresa gravada y las cantidades pagadas por ella por los bienes y servicios comprados a otras empresas»²⁰.

Si consideramos cada operación imponible, observamos que tras la determinación de la cuota y su repercusión el sujeto pasivo resta de esta cantidad las cuotas soportadas en sus adquisiciones, obteniéndose así el saldo gravado por el impuesto solo en la medida del valor añadido de esta operación. De no mediar los mecanismos de repercusión y deducción, la cuota determinada por aplicación del

tipo de gravamen a la base imponible constituiría el ingreso a título de impuesto siguiendo, en este caso, la estructura normal de todo tributo cuyo objeto material y finalidad coinciden. Sin embargo, la estructura del aspecto cuantitativo en el IGIC está diseñada sobre otra idea, pues si el objeto material del tributo se construye sobre las operaciones materiales de entregas de bienes, prestaciones de servicios e importaciones, del mecanismo de aplicación del mismo, mediante la estructura de la repercusión y de la deducción se deduce, también muy claramente, que el gravamen no recae sobre el valor total de venta de cada una de los bienes o de las prestaciones de servicios, sino solo sobre su valor añadido. Por lo que es el resultado de deducir las cuotas soportadas de las cuotas obtenidas por repercusión el que se ingresa, y el que aparece como cuota tributaria a título de tributo ante la Hacienda Pública²¹. No es, por tanto, la venta del bien la medida del gravamen en este impuesto; es el valor añadido de esa operación de venta, que es un concepto más complejo, lo que se quiere gravar. De ahí que podamos observar cómo este aspecto cuantitativo modula al propio aspecto material, de tal suerte que el objeto de la obligación que surge tras la realización del hecho imponible, la prestación, no consista en gravar el valor de la contraprestación de las distintas operaciones imponibles

²⁰ *Impuesto General Indirecto Canario*, cit., capítulo I, pág. 4.

²¹ En este sentido ha señalado el profesor Bosello, que el Estado no se convierte en deudor de la suma obtenida por la repercusión realizada por el sujeto pasivo, sino del resultado de detraer de la misma los importes previamente soportados, *L'imposta sul valore aggiunto. Aspetti giuridici*, cit., págs. 22 y ss.; y "Appunti sulla struttura giuridica dell'imposta sul valore aggiunto", cit., pág. 433.

sino, precisamente, su valor añadido, que se concreta en cada sujeto tras las operaciones de repercusión y deducción²². Por lo que el gravamen de la contraprestación (artículos 22 y siguientes de la Ley del IGIC) solo se puede definir como la base imponible del impuesto en la medida en que es parte de la medición del mismo, concretamente sirve de medida de la repercusión.

Por lo tanto, creemos que se debe hablar, desde el punto de vista jurídico, de impuesto sobre el valor añadido como objeto-fin del tributo. Pues el mismo, entre las operaciones materiales y con trascendencia jurídica, recae sobre el valor añadido de cada una de ellas; y solo de cada una de ellas, pues este valor no se puede definir por el conjunto de operaciones de un proceso sino por cada operación singular, ya que son éstas las que lo generan en cada caso. Hablar de un valor añadido glo-

bal es una ficción sin sentido jurídico ni económico. Por eso, en cada operación que se realice entre empresarios y profesionales se generará ese valor añadido que será gravado por el impuesto. En el momento en que una operación ya no genere ese valor, no se verifica el aspecto cuantitativo y no se desplegarán para el sujeto repercutido los mecanismos de determinación del mismo, repercusión y deducción, que permiten gravarlo²³.

Catalogando la naturaleza del IGIC como impuesto sobre el valor añadido, nos encontramos con un impuesto perfectamente compatible con la prescripción legal del artículo 46.1 del Estatuto de Autonomía de Canarias²⁴, donde se establece, entre otros, la franquicia fiscal sobre el consumo en Canarias²⁵.

Finalmente, es innegable que el consumidor es el sujeto que soporta el impor-

²² Este hecho se observa muy claramente cuando para determinar la cantidad a ingresar en el régimen de Estimación Indirecta de bases imponibles, la Administración tributaria, a través de los órganos correspondientes, deberá tener en cuenta, además de las cuotas devengadas, las que fuesen deducibles (artículo 51 del Reglamento Estatal del impuesto), incluso, como ha señalado el profesor Clavijo Hernández en Capítulo X. "El Impuesto sobre el Valor Añadido", *cit.*, pág. 26, aunque carezcan de justificación documental. Porque evidentemente es el saldo, cuota tributaria del IGIC, lo que el ente público quiere obtener.

²³ Esta idea se puede observar al estudiar el mecanismo de la exención tributaria en este impuesto, que afecta, lógicamente, al valor añadido. Cuando existe una exención vinculada a la operación material, impide la repercusión; pero como el impuesto recae sobre el valor añadido hace perder, también, el derecho a la deducción; imposibilitando, en consecuencia, el ingreso de la cuota tributaria en la Hacienda (*vid.* artículos 28 y 29 de la Ley del impuesto). También se observa en los supuestos de modificación de la base imponible. Si en alguna de las operaciones materiales de entrega de bienes, prestación de servicios e importación, una vez determinada la base de la operación y procedido a la repercusión y deducción y, por tanto, calculado el valor añadido de la misma, se produce una modificación (artículo 22, apartados 4 a 9, de la Ley del impuesto), la lógica de la rectificación tanto de las cuotas repercutidas como de las soportadas deducibles obedece a un mismo criterio: gravar el valor añadido, que ha sido alterado, en toda su dimensión. Por eso se procede a realizar los ajustes necesarios en las operaciones originarias para que el gravamen efectivo a que se quiere llegar consista en el valor añadido real de la operación.

²⁴ Aprobado mediante Ley Orgánica 10/1982, de 10 de agosto; modificada por Ley Orgánica 4/1996, de 30 de diciembre.

²⁵ Franquicia declarada compatible con el IGIC mediante Sentencia de nuestro Tribunal Constitucional n.º 62/2003, de 27 de marzo.

te económico del tributo. Pero lo que no podemos mantener es que esta asunción sea en cumplimiento de una obligación tributaria y su pago, por tanto, a título de tributo²⁶. Pues en este sujeto no se verifican ninguno de los elementos del hecho imponible; ni siquiera el elemento subjetivo. Simplemente es un sujeto que, al no realizar las operaciones por todos conocidas, no genera valor añadido y por lo tanto jurídicamente el tributo no le nace²⁷. Su actuación cae fuera de la esfera de la imposición. Desde esta perspectiva, la operación de consumo aparece como una operación realizada por el sujeto contribuyente frente a un mero obligado a soportar su carga por el efecto de la traslación, que no hace perder la condición de contribuyente en quien la realiza (*cf.* artículo 31.2 de la LGT).

Y no contraría nuestra tesis el hecho de la traslación jurídica de la cuota al consumidor, fuera de los supuestos de la fran-

quicia sobre el consumo en Canarias, ventas de mayoristas directamente al consumo o cuando el volumen de entregas de bienes y prestaciones de servicios supere el límite establecido. Sin que este hecho desvirtúe nuestra tesis, que mantenemos, en concepto de qué y ante qué tipo de obligación estamos con el pago de este importe por el consumidor no corresponde por entero a este estudio. Ahora bien, quizá podríamos encontrarnos ante aquel tipo que Berliri denominó *obligaciones meramente legales*²⁸, que no nacían de ningún hecho²⁹ sino por el solo efecto de la ley, que atribuye a este sujeto su pago³⁰.

Todo este entramado de relaciones pone de manifiesto que en este impuesto es la pluralidad de las mismas y, con todas, el hecho imponible³¹ que las genera, el centro del estudio del tributo. Así, el tributo se entiende como unidad normativa que en su dinámica aplicativa hace surgir

²⁶ En este sentido se ha manifestado el profesor Núñez Pérez quien señala, siguiendo a Matías Cortés y Martín Delgado, que el repercutido contribuye porque es el que manifiesta la capacidad económica que el tributo quiere gravar, pagando en cumplimiento de una obligación *ex lege* que no nace del hecho imponible y que, por tanto, no lo sitúa, en este pago, frente al ente público impositor que no aparece en esta obligación como acreedor, aunque tal exacción responde a los fines recaudatorios del tributo, *El Impuesto General Indirecto y el Régimen Fiscal en Canarias*, *cit.*, pág. 125.

²⁷ Así señala Croxatto que “quien adquiere un bien o un servicio es un consumidor final, es decir, no es un sujeto pasivo del impuesto, queda a cargo suyo el impuesto que le viene transferido por el proveedor englobándolo en el precio, dado que el consumidor final no tiene posibilidad ni de repercutir el impuesto, ni como los otros operadores de detraerlo del impuesto que deben pagar al Estado en relación con el conjunto de las cesiones de bienes o de las prestaciones de servicios efectuadas”, “La configuración jurídica del impuesto sobre el valor añadido: algunos aspectos y problemas”, *cit.*, págs. 1393 y 1394.

²⁸ BERLIRI: *Principi di Diritto tributario*, tomo I, volumen II, Giuffrè, Milano, 1957, *cit.*, págs. 177 y ss.

²⁹ El consumo no nos parece, siguiendo nuestra tesis, que sea tal hecho, pues el pago por el consumidor no deriva más que de una determinada posición en la relación de repercusión, relación que nace de la realización por los sujetos pasivos del impuesto de las operaciones materiales, tantas veces señaladas (*cf.* artículo 20.1.1 de la Ley del impuesto, según la redacción dada por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre).

³⁰ En la STS de 20 de octubre de 1997 se dice que no hay duda de que el sujeto que soporta la repercusión es un obligado tributario.

³¹ Efectivamente, creemos que de un mismo hecho imponible surge toda esta pluralidad de relaciones jurídicas, incluida la relación de tributo, que se ve así modulada en su cuantificación por el resto de las relaciones existentes para cumplir con el objeto del tributo.

una pluralidad de situaciones jurídicas³² encadenadas y unidas por un único fin: concretar la contribución al Estado del contribuyente, que en este impuesto es el saldo, fruto de aplicar el tipo de gravamen sobre el valor añadido.

Por lo que podemos concluir, que estas relaciones a que nos hemos referido son expresión del contenido del hecho imponible e instrumentos del cumplimiento de los fines en él insertos. Esta unidad del procedimiento de aplicación, antes expuesta, no es meramente formal sino que es expresión de los distintos hechos imponibles en conjunto, poniendo de manifiesto una unidad material que es la esencia del tributo y que ha sido definida por el profesor Clavijo Hernández con la categoría de impuesto con presupuesto de hecho múltiple. Tesis que estructuró en referencia al extinto Impuesto sobre las Rentas del Capital³³, aplicando la misma calificación al IGIC³⁴.

Como se sabe, los impuestos pueden tener un único hecho imponible o varios. La cuestión fundamental está, señala el

profesor Clavijo Hernández³⁵, en delimitar si el impuesto con varios hechos imponibles se vertebra sobre una misma unidad conceptual o material o solo sobre una unidad meramente formal; pues si la unidad es material, el impuesto "(...) no se queda solamente en la unidad administrativa o formal. Mejor aún, su unidad administrativa o formal no es sino la manifestación, el efecto visible, de una unidad —por llamarla de algún modo— «material» en estos impuestos, pues todos y cada uno de ellos responden a un mismo criterio del legislador, de someter a tributación *un mismo índice* de capacidad económica"³⁶. Son, por lo tanto, elementos identificadores de este tipo de impuestos el gravamen de un mismo índice de capacidad económica y un mismo procedimiento administrativo de liquidación y recaudación³⁷.

IV. ENTREGAS DE BIENES

A) CONCEPTO

El artículo 6.1 de la Ley del impuesto define este hecho imponible del IGIC como

³² El tributo como instituto jurídico ha sido explicado por el profesor VICENTE-ARCHE DOMINGO, Fernando: "Apuntes sobre el instituto del tributo con especial referencia al Derecho español", *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas, n.º 3, (1974), págs. 535 y ss.; SÁINZ DE BUJANDA: "*Sistema de Derecho Financiero*", I, volumen primero, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1977, págs. 478 y ss., y en volumen segundo, 1985, págs. 14 y ss.; FALCÓN Y TELLA, Ramón: "El tributo como instituto jurídico: vínculos que lo integran", *Estudios de Derecho Financiero y Tributario (homenaje dedicado a la memoria del profesor Fernando Vicente-Arche Domingo)*, *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid*, Facultad de Derecho, Servicio de Publicaciones, Madrid, 1996, págs. 132 y ss.

³³ CLAVIJO HERNÁNDEZ: "Estructura y función del impuesto sobre las rentas del capital en España", *Hacienda Pública Española*, n.º 47, págs. 181 y ss.

³⁴ CLAVIJO HERNÁNDEZ: *Impuesto General Indirecto Canario*, *cit.*, capítulo III, pág. 7.

³⁵ "Estructura y función del impuesto sobre las rentas del capital en España", *cit.*, págs. 182 y 183.

³⁶ "Estructura y función del impuesto sobre las rentas del capital en España", *cit.*, pág. 183.

³⁷ "Estructura y función del impuesto sobre las rentas del capital en España", *cit.*, págs. 183 y 184.

“(...) la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales”.

Es evidente que el precepto citado no recoge la definición completa del hecho imponible por este concepto. Pues han de integrarse en él, junto con el aspecto material definido en el artículo 6.1, el resto de aspectos y elementos que componen el presupuesto de hecho del tributo.

Fruto de esta integración, antes aludida, es el concepto doctrinal de entrega de bienes que proponemos. Así, por entrega de bienes entendemos *toda transmisión del dominio, o de su más concreta facultad de disposición, o de la posesión civil (con apariencia de dueño* ³⁸) *con facultades dispositivas, aun limitadas, sobre bienes corporales que estén dentro del comercio o sean susceptibles de apropiación, puestos a disposición en el territorio canario o fijados a él y cuya transmisión onerosa se inserte en una actividad habitual que sea lícita.*

B) CARACTERÍSTICAS

De la definición doctrinal expuesta se desprenden una serie de características esenciales que conforman la sujeción al impuesto de las entregas de bienes. Veámoslas separadamente.

1. La transmisión del dominio o de su más concreta facultad de disposición

La vocación del IGIC de gravar la universalidad de las operaciones del tráfico empresarial y profesional, entendido en su sentido más amplio, supone sujetar a imposición la mayoría de las transacciones realizadas en el marco de la actividad de los sujetos pasivos del impuesto.

En la mayor parte de estas transacciones se transmitirá el dominio de los bienes sobre las que recaen. Lo que no impide que, con esta vocación de gravamen universal antes mencionado, la norma del impuesto haya escogido un contenido mínimo para que las entregas se produzcan. Este contenido mínimo está representado por el poder de disposición, cuya transmisión configura el aspecto material de este hecho imponible del impuesto. Amparando no solo los supuestos en los que se transmite la propiedad de los bienes, sino otros muchos en que esta transmisión no es necesaria para que, sin embargo, surja la obligación de pagar el IGIC ³⁹.

La doctrina civil encaja el poder de disposición entre las facultades del dominio, lo que no impide que también se encuentre, en general, entre las facultades

³⁸ ORTIZ GUTIÉRREZ: *El Impuesto sobre el Valor Añadido*, Pirámide, Madrid, 1982, pág. 53.

³⁹ Ejemplos hay muchos. Basten, por el momento, los siguientes: a) la transmisión del poder de disposición que se da en las operaciones de comisión, de venta o compra, en las que el comisionista actúa en nombre propio; b) los contratos estimatorios; c) censo enfiteutico; d) el usufructo de disposición, e) la transmisión de la posesión civil; entre otros.

del resto de los derechos reales y de los derechos de crédito⁴⁰.

Comúnmente "(...) la facultad de disponer se identifica con la de enajenar, entendida ésta en su sentido amplio. Pero los autores patrios citan también como formas de ejercicio de la libre disposición no sólo el derecho de enajenar, sino los de gravar, limitar, transformar y destruir, y todavía podríamos añadir a estos derechos el de fundar, que aunque presenta algunas analogías con el de enajenar, no se identifica con él por completo"⁴¹.

La enajenación supone la facultad del propietario de transmitir su derecho a otra persona, bien a título oneroso, bien a título

lo lucrativo, por acto *inter vivos* o por acto *mortis causa*⁴². De manera que, cuando la norma tributaria habla de la *transmisión del poder de disposición* se está refiriendo, bajo esta modalidad, a una de las facultades en que se concreta el dominio: el poder de enajenar, de transmitir la cosa, el bien de que se trate. De ahí que tratándose de operaciones, en general, de tráfico masivo, es lógico que la transmisión de bienes sujeta suponga, siempre que se realice entre sujetos pasivos del impuesto, el poder de realizar sucesivas enajenaciones⁴³. Así no extraña que uno de los requisitos para que las operaciones sean imponibles: la habitualidad (*cf.* artículo 4 de la LMA-FREF) esté referido directamente al ejercicio de la profesión de comerciante, que no

⁴⁰ CASTÁN: *Derecho Civil Español Común y Foral*, tomo 2, volumen I, 14ª edición (revisada y puesta al día por Gabriel García Cantero), Reus, Madrid, 1992, pág. 182.

⁴¹ CASTÁN: *Derecho Civil Español Común y Foral*, tomo 2, volumen I, *cit.*, pág. 182. Por su parte, Blanquer Uberos, comentando la sentencia del TJCE de 8 de febrero de 1990 antes mencionada, señala que el poder de disposición «no se debe entender en el sentido estricto y técnico de poder de disposición en el sentido de facultad de ordenar la enajenación o gravamen del bien en base a una adecuada legitimación. Sino que, por el contrario, debe entenderse en el sentido vulgar y ordinario, según el uso del idioma francés, de poder usar, gozar y disfrutar de un bien y también de poder enajenarlo y gravarlo. En castellano, así como en el CC español, las expresiones ‘disponer’ y ‘poder de disposición’ tienen un sentido más estricto; se refieren al acto de enajenación o de gravamen o a la facultad para realizarlos válida y eficazmente. Así el artículo 348 CC y el Diccionario de la lengua», «La entrega de bienes sujeta al IVA y la inscripción constitutiva de las transmisiones inmobiliarias entre vivos», *Noticias CEE*, nº 72, pág. 151. Por nuestra parte hemos de añadir, que las facultades de usar, gozar y disfrutar señaladas por el citado autor corresponden, en nuestro Derecho civil, a las facultades de libre aprovechamiento de los bienes (y no a las de disposición) y que se concretan, efectivamente, en los derechos a usar, disfrutar y abusar o consumir (*vid.* en este sentido CASTÁN, *Derecho Civil Español Común y Foral*, tomo 2, volumen I, *cit.*, pág. 185). Igualmente debemos aclarar lo siguiente: cuando se constituye un derecho real de usufructo, por ejemplo, se transfieren las facultades de usar y disfrutar, por lo que para producir este efecto el titular de la nuda propiedad ha tenido que usar su facultad de disposición; pero atención, no es esta facultad la que se transfiere. De ahí que, si no confundimos los términos, una cosa sea que en el uso de mi facultad de disposición transfiera las facultades de goce y otra, muy distinta, que transfiera mi facultad de disposición. Sólo en este último caso estaríamos ante una entrega de bienes; en los anteriores supuestos estamos ante prestaciones de servicios como tendremos ocasión de ver más adelante.

⁴² CASTÁN: *Derecho Civil Español Común y Foral*, tomo 2, volumen I, *cit.*, pág. 183 y ss.

⁴³ Efectivamente, creemos que en la norma que interpretamos está muy presente esta idea de compras y ventas sucesivas, y también los sujetos que las llevan a cabo, los comerciantes, y el comercio en general. Desde esta perspectiva, la facultad de disposición aparece como la máxima expresión del valor de cambio de unos bienes por otros en una economía de mercado, como señala Lasarte, «(...) permitiendo al propietario intercambiar sus bienes o algunas de sus facultades que sobre ellos recaen por otros bienes o, en definitiva por una determinada masa dineraria», LASARTE ÁLVAREZ, Carlos: *Principios de Derecho Civil. Contratos*, tomo 3, 3ª edición, Trivium, Madrid, 1995, pág. 88.

es más que la realización de operaciones de compra y venta de bienes y servicios.

La posesión es otra de las situaciones jurídicas de poder que llevan, en el ámbito de la sujeción al impuesto, a gravámenes por el concepto de entrega de bienes que estamos analizando.

Se gravan como supuestos particulares las ventas con pacto de reserva de dominio (artículo 6.2, apartado 7.º, de la Ley del impuesto). Dominio que no se transmite completamente hasta que cumplidos los plazos en que se fraccionó el precio de la compraventa, la obligación de pago del comprador se extinga. Estamos ante el gravamen de la posesión de un bien⁴⁴ en el que confluyen las características de la posesión civil; posesión que supone la tenencia de la cosa como propia (artículo 430 del Código Civil), esto es, en concepto de dueño⁴⁵. De ahí, que esta posesión no sólo tenga la protección interdictal sino también la posesión *ad usucapionem*⁴⁶, siendo transmisible a los herederos, lo que ya implica disposición y todo a pesar de que se reserve el vendedor el dominio e incluso se prohíba expresamente la facultad de vender.

2. La transmisión recae sobre bienes corporales, que estén dentro del comercio y sean susceptibles de apropiación

Otra de las características esenciales del concepto de entrega es la que se refiere a la naturaleza corporal de los bienes objeto de estas entregas.

El artículo 6.1 de la Ley del impuesto habla de bienes corporales, añadiendo en su segundo párrafo que entre éstos se encuentran: "el calor, el frío, la energía eléctrica y las demás modalidades de energía".

El concepto de bienes se encuentra unido al de cosas. Tanto es así, que el propio Código Civil los utiliza indistintamente⁴⁷. En palabras de Castán, "las cosas, en cuanto son susceptibles de prestar utilidad, tienen razón de *bien*, y se denominan bienes»⁴⁸. No obstante, sigue el citado profesor, el Código Civil parece referirse a los bienes cuando los mismos son susceptibles de apropiación, de pertenencia a un patrimonio o de posibilidad de entrar en él⁴⁹. Así, el artículo 333 del Código Civil al disponer que "(...) todas las cosas que son o pueden ser objeto de apropiación se consi-

⁴⁴ La posesión con buena fe y justo título también ha sido señalada como supuesto de entrega de bienes, en el ámbito del IVA, por TEJERIZO LÓPEZ: "Impuesto sobre el Valor Añadido", *cit.*, pág. 588.

⁴⁵ GARCÍA VALDECASAS, Guillermo: *La posesión*, Universidad de Granada, 1953, pág. 22.

⁴⁶ Además, señala Castán: "(...) el Tribunal Supremo tiene declarado que la posesión en concepto de dueño atribuye a quien la disfruta, mientras no es vencido en juicio por quien ostenta mejor derecho, todas las ventajas de la propiedad, entre ellas las del ejercicio del retracto legal en los casos mencionados por el Código", *Derecho Civil Español Común y Foral*, tomo 2, volumen I, *cit.*, pág. 680.

⁴⁷ CASTÁN: *Derecho Civil Español Común y Foral*, tomo 1, volumen II, 14ª edición (revisada y puesta al día por José Luis de los Mozos), Reus, Madrid, 1984, pág. 582.

⁴⁸ CASTÁN: *Derecho Civil Español Común y Foral*, tomo 1, volumen II, *cit.*, pág. 582.

⁴⁹ CASTÁN: *Derecho Civil Español Común y Foral*, tomo 1, volumen II, *cit.*, pág. 582.

deran como bienes muebles o inmuebles”, parece «acentuar» esta característica de la apropiación o de pertenencia a un patrimonio⁵⁰, quedando circunscrito el término bien, en consecuencia, a las dos categorías señaladas: bienes muebles e inmuebles.

Por su parte, la norma tributaria limita aún más este concepto al añadir la característica de la naturaleza corporal de los bienes.

Entre las clasificaciones clásicas de las cosas se encuentra la de cosas corporales e incorporeales. Siguiendo a Castán⁵¹, entendemos por cosas corporales las que podemos percibir por los sentidos. Incluyendo entre éstas a aquellos fenómenos de la naturaleza que son susceptibles de utilización o dominación para las necesidades humanas. Nos referimos a la electricidad y a los gases, como cosas también corporales.

Con respecto a la electricidad “es indudable que es perceptible a nuestros sentidos y susceptible de utilización económica, puede aislarse y recogerse en acumuladores, puede ser medida, dividida y suministrada, y todo esto es más que suficiente para considerarla como una cosa”⁵². De lo expuesto, entendemos que el alcance y contenido del apartado segundo del artículo 6.1 de la Ley del impuesto

es el de someter a gravamen la energía eléctrica que es susceptible de utilización por el hombre y las demás modalidades de energía, entre las que se encuentran, lógicamente, el gas. Sin excluir otras formas presentes o futuras de las que el ser humano pueda sacar aprovechamiento.

Con todo, conviene matizar que “no son cosas las fuerzas naturales difusas o consideradas en su totalidad, como la lluvia, la nieve, la luz, etc., ni puede construirse (...) una categoría general de la energía como objeto jurídico”⁵³. Por lo que no podemos asumir como bienes jurídicos el calor y el frío con la dicción que los establece el segundo párrafo del artículo 4, ya que no se trata de bienes jurídicos en el sentido de objetos de derecho.

Entre las cosas corporales no se encuentran los derechos, con excepción del derecho de propiedad⁵⁴.

Finalmente, estos bienes han de estar dentro del comercio o ser susceptibles de apropiación (la luz, el aire, el mar no lo son), no producir enfermedades (los animales que produzcan enfermedades contagiosas están fuera del comercio, artículo 1494 del Código Civil). Igualmente no son objeto de venta los bienes de dominio público ni los denominados de derecho divino⁵⁵.

⁵⁰ CASTÁN: *Derecho Civil Español Común y Foral*, tomo 1, volumen II, cit., pag. 578.

⁵¹ CASTÁN: *Derecho Civil Español Común y Foral*, tomo 1, volumen II, cit., pág. 588.

⁵² CASTÁN: *Derecho Civil Español Común y Foral*, tomo 1, volumen II, cit., pág. 588.

⁵³ CASTÁN: *Derecho Civil Español Común y Foral*, tomo 1, volumen II, cit., pág. 588.

⁵⁴ Esto es así, porque el derecho real establece tal vínculo con la cosa que es su objeto, que ambos son uno mismo, clasificándose entre los bienes inmuebles el derecho de propiedad sobre los mismos.

⁵⁵ BÁDENES GASSET, Ramón: *El contrato de compraventa*, tomo I, 3.ª edición, editorial Bosch, Barcelona, 1995, págs. 117 y ss.

3. Los bienes han de ser puestos a disposición en el territorio canario o fijados a él

Las operaciones interiores del impuesto, por definición, son aquellas que se realizan dentro del ámbito territorial canario.

No obstante, hay un grupo de operaciones que, por estar relacionadas con otros territorios, necesitan ser localizadas dentro de este ámbito territorial canario para que puedan quedar sujetas al impuesto.

De ahí que, en las entregas de bienes, sea el concepto de puesta a disposición (artículo 16.1 de la Ley del impuesto) la regla que con carácter general localice este hecho imponible del impuesto.

Y es que el hecho imponible del impuesto posee una dimensión material, espacial y temporal. Es decir, la transmisión del poder de disposición se ha de producir con unos requisitos determinados, en un lugar y en un momento igualmente determinados.

Por tanto, no sólo se ha de transmitir el poder de disposición de un bien corporal para que nazca la obligación impositiva, sino que, además, esta transmisión exige, como regla general, la puesta a disposición de los bienes para que se produzca el

devengo del impuesto y con él el nacimiento de la obligación. No hay transmisión sin puesta a disposición.

4. La transmisión del poder de disposición ha de ser con carácter oneroso, y dentro de una actividad habitual que sea lícita

La onerosidad de las operaciones imponibles del IGIC así como la necesidad de que éstas se realicen en el ámbito de una actividad habitual han sido aspectos desarrollados al comienzo de este trabajo, adonde nos remitimos.

En cuanto a la licitud de la actividad, pues la de las operaciones ya ha sido comentada con anterioridad, hemos de mantener que también ha de ser considerada, igualmente, lícita⁵⁶; no siendo posible la inclusión como actividad empresarial o profesional de las de carácter delictivo: robo, hurto, secuestro, etcétera⁵⁷.

C) SUPUESTOS PARTICULARES DE ENTREGAS DE BIENES

Junto con el concepto general de entrega de bienes que acabamos de analizar, el número 2 de este artículo 6 la Ley del impuesto establece, a título de ejem-

⁵⁶ Como ha señalado Soler Roch, el requisito de la licitud para las sociedades mercantiles se establece en los artículos 117 y 118 del Código de Comercio. Para las sociedades civiles, en los artículos 1666 del Código Civil. Para las personas físicas en los artículos 63, 1255, 1271 y 1275 del Código Civil y artículo 2 del Código de Comercio, "La tributación de las actividades ilícitas", *Cívitas, Revista Española de Derecho Financiero*, nº 85, (1995), pie de página número 50, pág. 24.

⁵⁷ SOLER ROCH: "La tributación de las actividades ilícitas", *cit.*, pág. 26.

plo, unos supuestos particulares de este hecho imponible del impuesto. Estos supuestos los vamos a analizar individualizadamente.

1. El suministro de productos informáticos normalizados

El apartado 1.º (en la redacción dada por la Ley 53/2002, de 30 de diciembre) del artículo 6.2 de la Ley del impuesto establece como supuesto particular de entrega de bienes: "El suministro de un producto informático normalizado efectuado en cualquier soporte material.

A estos efectos, se considerarán como productos informáticos normalizados aquellos que no precisen de modificación sustancial alguna para ser utilizados por cualquier usuario".

En contraposición a los productos informáticos confeccionados previo encargo (apartado 16.º del artículo 7.2 de la Ley del impuesto), donde la labor intelectual en la realización del producto prevalece sobre cualquier otra consideración, en los realizados de forma estándar es el bien en su corporalidad el que se tiene en cuenta para calificar su naturaleza de entrega de bienes, al igual que ocurre con el libro o con un disco de música compacto. De ahí que el párrafo segundo del artículo 6.2.1.º se refiera a estos bienes normalizados como aquellos que no precisan de ninguna modificación sustancial para ser utilizados por cualquier usuario.

2. La transmisión de la propiedad, el uso o el disfrute de bienes inmuebles mediante la cesión de títulos que atribuyan dichos derechos sobre los mismos

El apartado 2.º de este artículo 6.2 de la Ley del impuesto establece como supuesto particular de entregas de bienes: "La transmisión de la propiedad, el uso o el disfrute de bienes inmuebles mediante la cesión de títulos que atribuyan dichos derechos sobre los mismos".

Resulta evidente que el supuesto particular que estamos analizando se refiere a la institución del aprovechamiento por turno de bienes inmuebles de uso turístico.

El derecho de aprovechamiento por turno está regulada en nuestro Derecho por la Ley 42/1998, de 15 de diciembre, de Derechos de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles de uso turístico y normas tributarias (modificada por las leyes 14/2000, de 29 de diciembre, y 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social), cuyo antecedente se encuentra en la Directiva 94/47/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de octubre de 1994.

El objeto de la norma es la regulación del régimen jurídico de la constitución, ejercicio, transmisión y extinción del derecho de aprovechamiento por turnos, atribuyendo al adquirente la facultad de disfrutar con carácter exclusivo durante un período de tiempo específico de cada año,

un alojamiento susceptible de utilización independiente (artículo 1.1 de la Ley).

La adquisición del derecho, que se puede configurar como un derecho real de aprovechamiento, no supone vinculación alguna con el derecho real de propiedad, pues en ningún caso se adquiere cuota indivisa de la propiedad del inmueble, por lo que resulta lógico que la norma impida denominar al derecho de aprovechamiento con títulos que hagan alusión al término propiedad, como es el caso de la multipropiedad, término prohibido expresamente para denominar al derecho (número 4 del artículo 1 de la Ley).

El conjunto de derechos de aprovechamiento adquiridos por los usuarios del inmueble son gravámenes en conjunto del derecho de propiedad del alojamiento o del inmueble —según esté constituida o no una propiedad horizontal sobre el mismo—, (tercer párrafo del número 4 del artículo 1 de la Ley).

Por tanto, en primer lugar, no estamos ante un supuesto donde se transmita la propiedad o parte de ella (cuota indivisa) de los bienes, sino ante la constitución de un gravamen sobre la misma (número 4 del artículo 1 de la Ley), que podrá tener, bien naturaleza de derecho real de aprovechamiento⁵⁸, bien naturaleza de derecho personal asimilable al arrendamiento de temporada, como una variedad del mismo

(artículo 1, números 4 y 6; véase también la Exposición de Motivos en su número I). En segundo lugar, porque lo que se constituye y, en su caso, se transmite, es un derecho y no un título: la Ley de aprovechamiento, en este sentido, no habla de títulos sino de derechos; y para transmitirlo exige un nuevo contrato que podrá ser elevado a público e inscrito en el Registro de la propiedad (artículo 14 de la Ley).

Si nos referimos a los derechos así constituidos o transmitidos, éstos permiten su calificación jurídico-tributaria por el concepto de prestación de servicios, y así lo reconoce la propia Ley de derechos de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles al declarar en su artículo 19 que la cesión de este tipo de derechos tiene naturaleza de prestaciones de servicios, si bien lo hace en referencia al Impuesto sobre el Valor Añadido, derogando en realidad la calificación tributaria de entregas de bienes que mantenía este Impuesto en su artículo 8 apartado Uno. Por lo que no podemos dejar de exponer la necesidad de modificación, *de lege ferenda*, de este apartado del Impuesto General Indirecto Canario que se analiza, incluyendo estas operaciones entre las prestaciones de servicios.

En resumen: las dos fórmulas jurídicas para constituir los distintos derechos de los usuarios de este tipo de aprovechamiento de bienes inmuebles, el derecho real de aprovechamiento y el derecho personal de arrendamiento especial, no permi-

⁵⁸ Se trata de un derecho real *sui generis* que faculta a su titular al aprovechamiento por turno de un bien inmueble, pero que no incorpora, como contenido del mismo, la disposición del bien inmueble en sí mismo sino su aprovechamiento y su uso.

ten más variedad de manifestaciones jurídicas del fenómeno. En ambos supuestos, mantenemos la naturaleza de prestación de servicios encuadrable en el apartado 3.º del artículo 7.2 de la Ley del impuesto, si lo que se constituye o transmite es un derecho real; o entre los arrendamientos (apartado 2.º del artículo 7.2), si lo que se constituye o transmite es un derecho de crédito y por lo tanto de naturaleza personal.

3. La transmisión del poder de disposición sobre mercaderías, mediante la cesión de títulos representativos de las mismas

El apartado 3º de este artículo 6.2 de la Ley del impuesto, establece como supuesto particular de entrega de bienes: "La transmisión del poder de disposición sobre mercaderías mediante la cesión de títulos representativos de las mismas".

Se trata de títulos como las cartas de porte, conocimientos de embarque y certificados de depósito en almacenes, entre otros, títulos representativos de mercaderías, cuya posesión tiene eficacia real respecto de las mercaderías que representan. De ahí la calificación de entregas de bienes de la transmisión de la posesión de estos títulos.

4. Las ejecuciones de obra

El apartado 4º (en la redacción dada por la Ley 53/2002, de 30 de diciembre)

del artículo 6.2 de la Ley del impuesto, establece como supuesto particular de entregas de bienes: "Las ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación, cuando el empresario que ejecute la obra aporte una parte de los materiales utilizados, siempre que el coste de los mismos exceda el 20 por 100 de la base imponible".

Este precepto, en aras de delimitar claramente cuándo nos encontramos ante una obligación de dar, típica de las entregas de bienes, o una obligación de hacer, típica de las prestaciones de servicios, ha establecido un criterio cuantitativo para calificar la operación.

Siempre que se trate de la construcción y rehabilitación de edificaciones, cuando el coste de la aportación de los materiales por el empresario ejecutante de la obra exceda del 20 por ciento del importe de la contraprestación de la misma, será entrega. Por el contrario, si el coste de la aportación es inferior a ese 20 por ciento, será servicio.

Este criterio calificador no está alejado de la doctrina civil en torno al contrato de ejecución de obra o contrato de empresa. Para la que en el supuesto de que el empresario ejecutante aporte los materiales para la realización de la obra, se produce, más que un arrendamiento, una venta⁵⁹.

La pregunta que nos debemos hacer ahora es si este mismo criterio sirve tam-

⁵⁹ Vid. CÁSTÁN: *Derecho Civil Español Común y Foral*, tomo 4, 15ª edición (revisada y puesta al día por José Ferrandis Vilella), Reus, Madrid, 1993, págs. 507 y 508.

bién para delimitar la naturaleza de la prestación a efectos del impuesto, en el caso de que se trate de bienes muebles corporales. Pues este apartado 4º se refiere exclusivamente a la construcción o rehabilitación de edificaciones.

Nuestra opinión es que la ejecución de obra sobre bienes muebles corporales de los que se transmite el poder de disposición, indudablemente, también ha de ser calificada de entrega de bienes. Este poder de disposición se transmite cuando se trate de un bien corporal nuevo del que no disponía la persona que encarga la obra, donde la mayor parte de los materiales los haya aportado el contratista⁶⁰ ejecutante de la misma. Operación que se encuadra en el concepto general del artículo 6.1 de la Ley del impuesto.

5. Las aportaciones no dinerarias a sociedades o comunidades de bienes y las adjudicaciones de esta naturaleza en el caso de liquidación o disolución total o parcial de aquéllas

El apartado 5º de este artículo 6.2 de la Ley del impuesto señala como supuesto particular de entrega de bienes: "Las aportaciones no dinerarias efectuadas por los sujetos pasivos del impuesto de elementos de su patrimonio empresarial o profesional a sociedades o comunidades de bienes y las adjudicaciones de esta naturaleza en caso de liquidación o disolu-

ción total o parcial de aquellas, sin perjuicio de la tributación que proceda con arreglo a las normas reguladoras de los conceptos "Actos Jurídicos Documentados y Operaciones Societarias" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados".

Estamos ante un supuesto particular encuadrable entre las entregas de bienes, en la medida de que se trate de la transmisión del poder de disposición de bienes corporales (lo que exige que las aportaciones no sean a título de uso), seguida, como en todos los supuestos particulares de este concepto, de los requisitos generales para que las operaciones se puedan calificar de imponibles. Se excluyen, por tanto, los bienes dinerarios y los derechos, con exclusión del derecho de propiedad.

Las entidades beneficiarias de las aportaciones pueden ser muy variadas. Destacan las sociedades, sean civiles o mercantiles, y cualquier entidad con tal que la pluralidad de propietarios o titulares lo sean de lo común y por lo tanto tengan derecho sobre la totalidad e integridad de la cosa de manera que cada uno pueda gozar de ella en proporción a su participación o cuota sin más limitación que la que deviene de los demás copartícipes y del interés general de la comunidad. Estamos, en este último supuesto, ante la comunidad de bienes y derechos en sus distintas fórmulas y variedades.

⁶⁰ CABRERA FERNÁNDEZ, José Manuel: *Guía del Impuesto sobre el Valor Añadido*, 6ª edición, Ciss, Valencia, 2001, págs. 34 y ss.

El momento o los momentos en que se pueden realizar estas aportaciones abarca toda la vida de la sociedad o entidad.

El nacimiento de la entidad es el momento natural de realizar aportaciones. Pero también se producen éstas durante el desarrollo de la actividad objeto de la misma.

Finalmente, con la extinción de la sociedad o entidad se producen las correspondientes adjudicaciones a los socios, partícipes y comuneros, entre otros, en proporción a la cuota de liquidación que a cada uno les haya correspondido.

Las adjudicaciones *in natura* de bienes corporales, siempre que estos bienes se aportarán con transmisión del poder de disposición, son las que la norma del IGIC califica, de nuevo, de entrega de bienes, en este proceso final de liquidación de la sociedad o entidad.

6. La transmisión de bienes en virtud de una norma o de una resolución administrativa o jurisdiccional

El apartado 6º del artículo 6.2 de la Ley del impuesto señala como supuesto particular de entrega de bienes: "Las transmisiones de bienes en virtud de una norma o de una resolución administrativa o jurisdiccional".

Las *expropiaciones* legislativas constituyen el primer supuesto de transmisión al que alude la norma del impuesto en este supuesto particular.

Hemos de precisar, que en la expropiación legislativa es la propia norma la que instrumenta la operación expropiatoria de los bienes o derechos sobre los que recaiga⁶¹. Ejemplos de este tipo de operación los tenemos en la expropiación de Rumasa, producida mediante Real Decreto-Ley 2/1983, de 23 de febrero, convalidado por las Cortes Generales mediante Ley 7/1983, de 29 de junio.

La resolución administrativa es el segundo de los supuestos descritos por la norma impositiva.

El ejemplo más claro lo encontramos en la expropiación forzosa y su ámbito natural de actuación es el urbanístico.

El supuesto particular que estamos analizando termina con la resolución judicial, como instrumento de transmisión de bienes y derechos que produce una entrega de bienes sujeta, según la norma de imposición.

Ejemplos los tenemos en la subasta judicial, pero también existen en la actualidad nuevas formas de realización forzosa como el convenio de realización aprobado judicialmente y la enajenación realizada

⁶¹ GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ, Tomás Ramón: *Curso de Derecho Administrativo*, tomo II, 7ª edición, Madrid, 2000, págs. 213 y ss.

por medio de persona o entidad especializada (artículo 636 de la Ley de Enjuiciamiento Civil⁶²).

No obstante lo expuesto, en relación con la subasta judicial existe una importante sentencia de nuestro Tribunal Supremo, de fecha 10 de marzo de 1994 (referente al IVA peninsular), que concluye con la no-sujeción al impuesto de las entregas de bienes producidas a través de este importante instrumento de realización de bienes y derechos.

Dos son los argumentos que la citada sentencia contempla como fundamento de esta no-sujeción: 1) en la subasta judicial, la entrega no se produce directamente por el empresario sino por el juzgado; y 2) la entrega no se produce en desarrollo de la actividad empresarial o profesional.

Nosotros no compartimos los argumentos expuestos en la sentencia de nuestro alto tribunal. Las razones son las siguientes: 1) Con la subasta judicial se produce una transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales cuyo titular del derecho es el empresario o profesional, a través de un medio jurídico, la subasta judicial, que se instrumenta sobre la voluntad de acatamiento de las sentencias judiciales que son expresión de la voluntad del ordenamiento jurídico; y 2) esta transmisión se produce *con motivo* del desarrollo de la actividad del sujeto en la

medida en que ha sido en el seno de esta actividad del sujeto donde se ha propiciado el incumplimiento que desemboca en la transmisión de bienes y derechos por este medio de realización.

7. Las cesiones de bienes en arrendamiento-venta o venta a plazos con reserva de dominio y asimilados

El apartado 7º del artículo 6.2 de la Ley del impuesto contempla como supuesto particular de entrega de bienes: "Las cesiones de bienes en virtud de contratos de venta a plazos con pacto de reserva de dominio y de arrendamiento-venta.

A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, se asimilarán a los arrendamientos-venta los arrendamientos con opción de compra desde el momento en que el arrendatario se comprometa a ejercitar la opción de compra y, en general, los de arrendamientos de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad, vinculante para ambas partes".

En los contratos de arrendamiento-venta, entre los que hay que incluir aquellos contratos en los que existe una cláusula de transferencia de la propiedad vinculante para las partes, estamos, sin lugar a dudas, ante auténticos contratos de compraventa, donde el canon que se abona es en realidad el precio de la venta⁶³.

⁶² Ley 1/2000, de 7 de enero.

⁶³ Vid. URÍA: *Derecho Mercantil*, 28ª edición, Marcial Pons, Madrid, 2001, pág. 650.

En los contratos de *leasing*, la entrega de bienes, definida por el impuesto como la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, se produce desde el momento en que se ejercite la opción de compra que suelen incorporar las modalidades de *leasing* financiero y de retorno o *lease-back*.

Finalmente, no es de extrañar que la norma del IGIC someta también a tributación por el concepto de entrega de bienes las entregas que se produzcan sobre la base del contrato de venta a plazos con pacto de reserva de dominio, pues aunque estamos ante una *expectativa de propiedad*, ésta comienza con el primer pago, consolidándose con el cumplimiento del pago del precio del contrato⁶⁴. Además, hay entrega de la cosa y por lo tanto transmisión del riesgo⁶⁵ (artículo 333 del Código de comercio) aunque no haya transmisión de la propiedad sobre un bien que el comprador ya está usando⁶⁶. Donde no podemos negar el derecho posesorio⁶⁷

que tiene el sujeto con expectativa de propietario, esto es, con el *animus domini* (artículos 430 y 432 del Código Civil) de tener la cosa para sí no como mera *detención* sino como auténtica *posesión*⁶⁸ a título de dueño (STS de 23 de febrero de 1995), no faltando jurisprudencia que entiendo adquirido el dominio, eso sí, con posibilidad de resolución y con limitaciones dispositivas⁶⁹ mientras no se pague el precio total (STS de 16 de julio de 1993).

8. Ventas y compras a comisión

El apartado 8º del artículo 6.2 de la Ley del impuesto contempla el último supuesto particular de entregas de bienes, considerando como tales: "Las transmisiones de bienes entre comitente y comisionista que actúe en nombre propio efectuadas en virtud de contratos de comisión venta o de comisión de compra".

Tanto en la comisión de compra como en la de venta se dan dos tipos de opera-

⁶⁴ Como ha señalado Garrigues, "De tal expectativa de derecho el comprador puede disponer como de un valor patrimonial. Se trata de un derecho en evolución, cuya intensidad va creciendo a medida que se pagan los plazos, hasta convertirse en un derecho pleno de dominio", "Estudios sobre el contrato de compraventa mercantil", *Revista de Derecho Mercantil*, n.º 80, Madrid, (1961), pág. 277.

⁶⁵ Siguiendo a Garrigues entendemos que "soportar el riesgo en la compraventa quiere decir sufrir las consecuencias de la pérdida o deterioro fortuitos de la cosa vendida. Si el riesgo lo soporta el vendedor tendrá que entregar otra cosa que sustituya a la que sufrió pérdida o deterioro. Si el riesgo lo soporta el comprador tendrá que pagar el precio sin recibir la cosa. Pero cuando se habla de riesgo de la compraventa, el riesgo es el riesgo del precio, esto es, la necesidad de pagar el precio aunque no se reciba la cosa", y en nuestro Derecho mercantil, sigue diciendo Garrigues, si el vendedor ha cumplido con su obligación fundamental en el contrato, como es la puesta a disposición de la cosa que es su objeto, "(...) es lógico que sea a partir de ese momento cuando el riesgo de la pérdida deje de ser del vendedor y pase a ser del comprador", "Estudios sobre el contrato de compraventa mercantil", *Revista de Derecho Mercantil*, n.º 79, Madrid, (1961), págs. 39 y 43 y ss.

⁶⁶ GARRIGUES: "Estudios sobre el contrato de compraventa mercantil", n.º 80, *cit.*, pág. 279.

⁶⁷ Precisamente, lo que la norma grava es esta posesión de bienes, no la propiedad que no se verificará hasta el pago del último vencimiento pactado.

⁶⁸ Vid. CASTÁN, *Derecho Civil Español Común y Foral*, tomo 2, volumen I, *cit.*, págs. 661, 673 y 677 y ss.

⁶⁹ Limitaciones, que por otro lado también tiene el vendedor, que de admitir la tesis de mantenimiento de la propiedad del bien así vendido, tampoco puede, lógicamente, disponer de él mientras no se dé la falta de pago.

ciones en las que hay transmisión del poder de disposición, cuando se trate de bienes corporales. En la comisión de compra, cuando el comisionista compra al proveedor y, posteriormente en ejecución del mandato, transfiere el bien al comitente; en la comisión de venta, cuando el comitente transfiere al comisionista el bien y éste, posteriormente, lo vende al cliente.

V. PRESTACIONES DE SERVICIOS

A) CONCEPTO

Bajo el título "concepto de prestación de servicios", el artículo 7.1 de la Ley del impuesto dispone que se entiende por este concepto impositivo "(...) toda operación sujeta (...) que no tenga la consideración de entrega de bienes ni de importación de bienes". Dejando un "espacio abierto" entre los otros dos conceptos impositivos de que se compone el IGIC, lo que nos permite poder abordar un concepto doctrinal completo de este hecho impositivo.

Siguiendo al profesor Clavijo Hernández⁷⁰, el concepto legal que contiene el artículo 7.1 de la Ley del impuesto es un concepto *nada operativo*, que inclina a una delimitación de las operaciones sujetas *por vía negativa*, vía que conduce a un *cajón de sastre* en el que se incluyen todos aquellos supuestos que no tengan la con-

sideración de entregas de bienes ni de importaciones.

Siendo esto cierto, sigue el profesor Clavijo Hernández⁷¹, se puede, no obstante, construir un concepto general sobre este hecho imponible del impuesto que aglutine las características principales de las distintas operaciones concretas en que se manifiesta, obteniendo así, por inducción, la definición positiva que se pretende.

Entendemos, pues, por prestaciones de servicios, aquellas operaciones *típicas* realizadas por profesionales y empresarios cuya prestación consiste en "(...) hacer o no hacer algo o (...) ceder un bien sin perder el poder de disposición sobre él (...)"⁷².

B) CARACTERÍSTICAS

De la definición expuesta y del curso del resto de la disciplina del impuesto obtenemos las características esenciales de este presupuesto de hecho del IGIC.

1. Naturaleza de la prestación

Si la prestación de las obligaciones nacidas de la realización del hecho imponible entregas de bienes decíamos que era de dar, en las prestaciones de servicios el objeto de la obligación es la positiva de

⁷⁰ *Impuesto General Indirecto Canario*, cit., capítulo III, pág. 29.

⁷¹ *Impuesto General Indirecto Canario*, cit., capítulo III, pág. 29.

⁷² CLAVIJO HERNÁNDEZ: *Impuesto General Indirecto Canario*, cit., capítulo III, pág. 29.

hacer o las negativas de no hacer o de abstenerse y la de no dar.

Poniendo, además, de manifiesto su desenvolvimiento en un marco jurídico idóneo para producirlas, esto es, una previa relación jurídica que genere tales obligaciones entre prestador y destinatario de los servicios⁷³.

2. Naturaleza de los bienes sobre los que recaen las prestaciones de servicios

Nada impide que la prestación del servicio recaiga sobre un bien corporal. Ahora bien, es trascendental comprender que siendo obligaciones de hacer o de abstenerse, la prestación, en ningún caso, puede suponer disposición sobre el bien en el que recae. Y si así fuera, como ocurre en los supuestos de prestaciones en los que también se da, esta última obligación debe ser accesoria de la principal que es la de hacer, y en la que se contiene como una manifestación necesaria. Como ejemplo de lo expuesto tenemos los servicios de restaurantes donde la prestación de hacer prima sobre la de dar que es accesoria de esta última.

También en este hecho imponible, los servicios han de ser lícitos al igual que la actividad desde donde se prestan.

3. Los servicios han de estar vinculados al territorio canario

Finalmente, y como operaciones interiores que son, los servicios han de realizarse en el ámbito territorial del IGIC. Aplicando las reglas de localización del artículo 17 de Ley del impuesto en aquellos servicios que tengan conexión con otros territorios.

C) SUPUESTOS PARTICULARES

Junto con el concepto general que acabamos de analizar, el número 2 de este artículo 7 la ley del impuesto establece, a título de ejemplo, unos supuestos particulares de este hecho imponible del impuesto. Estos supuestos los vamos a analizar individualizadamente.

1. Prestaciones de servicios que supongan el ejercicio de una profesión arte u oficio

El apartado 1º del número 2 del artículo 7 de la Ley del impuesto establece como supuesto particular de prestación de servicios: "El ejercicio independiente de una profesión, arte u oficio". En clara alusión a las denominadas profesiones liberales.

Las prestaciones de hacer, típicas de las profesionales liberales⁷⁴, se diferencian

⁷³ TEJERIZO LÓPEZ: "Impuesto sobre el Valor Añadido", *cit.*, pág. 592.

⁷⁴ En general, para un estudio de este concepto en el ámbito jurídico-tributario, *vid.* MENÉNDEZ MORENO, Alejandro: *El concepto jurídico tributario de profesional*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986.

de las de dar por la base intelectual que contienen. La organización de los medios humanos y materiales pasa a ser, en consecuencia, un mero instrumento de este componente intelectual⁷⁵ básico en la producción del servicio, convirtiéndose en lo que realmente se valora del mismo.

Desde esta perspectiva se pueden catalogar como categoría unitaria bajo este mismo concepto no solo las profesiones liberales sino también las artísticas, las deportivas y las de oficio. Pues todas reúnen como denominador común las siguientes características: 1) prevalencia de la actividad intelectual frente a la material; 2) la habitualidad como ejercicio *sistemático* de esta actividad económica; y 3) la autonomía en el ejercicio de esta actividad, que excluye una relación de dependencia⁷⁶.

2. Los arrendamientos de bienes, industria o negocio, empresas o establecimientos mercantiles, con o sin opción de compra

El apartado 2º del número 2 del artículo 7 de la Ley del impuesto establece como supuesto particular de prestaciones de servicios: "Los arrendamientos de bienes, industria o negocio, empresas o esta-

blecimientos mercantiles, con o sin opción de compra".

Nos encontramos ante un tipo de contratos que sin transmitir el dominio de una cosa ceden el goce de la misma a una o a varias personas⁷⁷.

La variedad en el objeto de este contrato es extraordinaria, como se puede observar del propio supuesto particular que la norma tributaria contempla. Así, tenemos al arrendamiento de bienes, que pueden ser corporales e incorporeales, encontrándose entre los corporales a los bienes muebles e inmuebles y, entre estos últimos a los urbanos y rústicos. Igualmente se incluyen un conjunto complejo de bienes y derechos como es la empresa o la industria, igualmente susceptible de ser arrendada.

En relación con el arrendamiento de vivienda y de terrenos rústicos, es necesario tener en cuenta la importante exención establecida en el apartado 23º del artículo 10.1 de la Ley del impuesto.

3. Las cesiones de uso y disfrute de bienes

El apartado 3º (en la redacción dada por la Ley 53/2002, de 30 de diciembre,

⁷⁵ Vid. TABELLINI, Paolo M.: *I Professionisti e L'I.V.A.*, Milano, Giuffrè, 1973, pág. 50. ; FILIPPI, Piero: "Reflessi delle recenti modifiche l'I.V.A., sulla nozione de esercizio di impresa e di esercizio di arte e professione", *Diritto e Pratica Tributaria*, (1980), pág. 38. ; FARINA: "Esercizio di professione intellettuale ed organizzazione ad impresa", *Impreses e Società, scritti in memoria di A. Graziani*, volumen V, Napoli, 1968, págs. 316 y ss.

⁷⁶ PROCOPIO, Maximo A.: "Il professionista nella nuova IVA", *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, nº 38, I, (1979), pág. 674.

⁷⁷ CASTÁN: *Derecho Civil Español Común y Foral*, tomo 4, cit., págs. 276 y ss.

en su artículo 8, dos) del artículo 7.2 de la Ley del impuesto establece como supuesto particular de prestaciones de servicios: "Las cesiones de uso o disfrute de bienes".

Estamos ante un tipo de prestaciones cuyo objeto consiste en la cesión de una cosa distinta del arrendamiento que hemos estudiado con anterioridad⁷⁸.

En este apartado se engloban operaciones tan diversas como los derechos reales limitados sobre el dominio, usufructo, uso y habitación; el censo consignativo; el derecho de superficie y el de vuelo y subsuelo; las concesiones y autorizaciones administrativas que tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar inmuebles o instalaciones en puertos y aeropuertos; y, como ya se expuso en el correspondiente apartado en el estudio de las entregas de bienes, también habría que incluir el supuesto de transmisión del uso y disfrute de bienes inmuebles mediante la cesión de títulos que atribuyan dichos derechos sobre los mismos, esto es, el derecho de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles, entre otros.

4. La propiedad intelectual e industrial

El apartado 4º del artículo 7.2 de la Ley del impuesto establece como supuesto particular de prestaciones de servicios: "Las cesiones y concesiones de derechos de autor, licencias, patentes, marcas de

fábrica y comerciales y demás derechos de propiedad intelectual e industrial".

En este apartado se someten a tributación la cesión (venta) y concesión (transmisión limitada a título de uso) de los distintos derechos de explotación de la obra protegida por este tipo de derechos.

Entre los derechos objeto de cesión y concesión podemos distinguir, en lo que se refiere a la propiedad intelectual, a los derechos de los autores sobre sus obras literarias, artísticas y científicas; entre las que también hay que incluir las creaciones publicitarias cuando las obras sean calificadas como derechos de propiedad intelectual.

En cuanto a los derechos de propiedad industrial objeto de cesión y concesión tenemos a los derechos de explotación de las patentes, incluyendo la propia solicitud de patente y las posibles adiciones a la misma; también se incluyen los derechos de los modelos de utilidad, modelos y dibujos industriales y artísticos, entre otros; la protección de los signos distintivos como marcas, nombre comercial y rótulo de establecimiento; y las creaciones publicitarias, cuando sean calificadas por este concepto de propiedad industrial; entre otros.

Finalmente, como señala el profesor Clavijo Hernández, la realización de una sola de estas concesiones, por sí misma, y

⁷⁸ CLAVIJO HERNÁNDEZ: *Impuesto General Indirecto Canario, cit.*, capítulo III, pág. 30.

en la medida que supone la obtención de ingresos continuados en el tiempo, atribuye al concedente la calificación de empresario y profesional (artículo 5.4, letra a, de la Ley del impuesto) y, por lo tanto, la operación queda sometida al IGIC por el concepto de prestaciones de servicios.

5. Obligaciones de hacer y no hacer

El apartado 5º del artículo 7.2 de la Ley del impuesto establece como supuesto particular de prestaciones de servicios: "Las obligaciones de hacer y no hacer y las abstenciones estipuladas en contratos de venta en exclusiva o derivadas de convenios de distribución de bienes en áreas territoriales delimitadas".

Se engloban en este apartado un conjunto de obligaciones positivas, de hacer; o negativas, de no hacer o de no dar (abstenciones), típicas de los contratos de venta con pacto de exclusiva y de concesión de venta en exclusiva⁷⁹.

Generalmente, se trata de un pacto accesorio del principal originado en el mismo acuerdo de voluntades, que no tiene más sentido en la norma tributaria que la posibilidad de su tributación autónoma, de estar específicamente remunerado.

6. Las ejecuciones de obra que no tengan la consideración de entregas de bienes

El apartado 6º del artículo 7.2 de la Ley del impuesto establece como supuesto particular: "Las ejecuciones de obra que no tengan la consideración de entregas de bienes, con arreglo a lo dispuesto en el apartado 4º del número 2 del artículo 6 de esta Ley".

Cuando estudiamos este mismo supuesto particular en las entregas de bienes, sostuvimos los siguientes criterios para calificar a las ejecuciones de obra por este concepto impositivo.

⁷⁹ Sin embargo, este pacto puede aparecer en las más variadas formas contractuales. Así, es fácil encontrarse con él en los contratos de arrendamientos de servicios. Como ejemplos podemos citar muchas de las manifestaciones artísticas: estrellas de cine, de teatro y de televisión, cantantes, que en sus distintas actuaciones suelen pactar este régimen de exclusiva. Tampoco podemos olvidar a los deportistas y la publicidad que se suele pactar en régimen de exclusiva. Igualmente la exclusiva es de vital importancia en el transporte que pueden necesitar las grandes empresas para asegurar el suministro de las materias primas que necesitan. También hay que tener en cuenta los contratos de exhibición de películas que las distribuidoras exigen a los empresarios de salas de exhibición, donde se insertan importantes cláusulas de no hacer. La exclusiva también aparece en los contratos de representación, comisión y agencia; en los contratos de edición exclusiva de obras literarias y, finalmente, existen algunas actividades profesionales como las de arquitectura o científicas que pueden concertarse en exclusiva, PUENTE MUÑOZ, Teresa: "El pacto de exclusiva en la compraventa y el suministro", *Revista de Derecho Mercantil*, volumen XLIII, n.º 103, Madrid, 1967, págs. 87 y 88. En idéntico sentido, Garrigues, quien además señala que esta cláusula puede ser pactada en el mismo momento de la contratación o añadirse más tarde; puede referirse tanto a un contrato de ejecución duradera (supuesto que será, lógicamente, el más frecuente) como a uno de duración instantánea, como puede ser el supuesto de venta en exclusiva de una casa a un agente, "Estudios sobre el contrato de compraventa mercantil", n.º 80, *cit.*, págs. 308 y 309.

Primero. Cuando se trate de la construcción o rehabilitación de una edificación, será entrega cuando el empresario ejecutante de la obra aporte los materiales cuyo coste exceda del 20 por ciento del importe total de la contraprestación. En caso contrario, estaremos ante una ejecución de obra calificable de prestación de servicios, encuadrable en este apartado que estamos analizando.

Segundo. Cuando se trate de ejecuciones de obra sobre bienes muebles corporales, donde el empresario o profesional ejecutante transmita el poder de disposición sobre el resultado de la obra, será también de entrega la calificación de la operación. ¿Cuándo se transmite el poder de disposición en este último caso?, cuando el bien que se entrega al cliente es un bien nuevo del que no disponía con anterioridad, donde los materiales para la realización de la obra hayan sido aportados, en su mayor parte, por el empresario o profesional que realiza la obra. En caso contrario, cuando se trate de un mero arreglo, con o sin sustitución de las piezas afectadas, pero que como resultado aparezca el mismo bien que entregamos, estaremos ante una prestación de servicios en la que destaca, para su calificación, la habilidad para restablecer el bien a su estado original.

7. Los traspasos de locales de negocio

El apartado 7º del artículo 7.2 de la Ley del impuesto establece como supuesto particular de prestaciones de servicios: "Los traspasos de locales de negocio".

El traspaso de local de negocio, señala el profesor Clavijo Hernández⁸⁰, "consiste en la cesión mediante precio del derecho de arrendamiento del local a otro, que continúa en el ejercicio de la misma actividad empresarial o profesional.

Como tal prestación de servicios prestada por el arrendatario al tercero, conllevará la calificación del impuesto por este concepto, lo que impide que también se califique de prestación de servicios la participación en la operación que pueda corresponder al propietario del local traspasado⁸¹.

Para completar la figura del traspaso, conviene añadir a lo expuesto que éste puede darse como operación aislada pero también como complemento o consecuencia de la transmisión de la empresa. Facilitando al titular de la empresa, en este último caso, "que al transmitir su negocio (...) pueda también disponer a favor del cesionario del negocio de su derecho a continuar como arrendatario del local"⁸².

⁸⁰ *Impuesto General Indirecto Canario*, cit., capítulo III, pág. 31.

⁸¹ ÁLVAREZ CARMONA, Manuel: *Impuesto General Indirecto Canario*, cit., página 21.

⁸² OSSORIO MORALES, Juan: "Concepto y caracteres del contrato de traspaso de local de negocio", *Revista del Ilustre Colegio de Abogados de Granada*, n° 1, (1956), pág. 15.

La transmisión de la empresa como universalidad de bienes y derechos, no tiene una calificación tributaria unificada en el IGIC, por lo que cada uno de estos bienes y derechos que se transmiten habrán de ser calificados y encuadrados entre los distintos conceptos impositivos que se contemplan en este impuesto, en atención a su condición de entregas de bienes o de prestaciones de servicios.

8. Los transportes

El apartado 8º del artículo 7.2 de la Ley del impuesto establece como supuesto particular de prestaciones de servicios: "Los transportes".

Los transportes de personas y mercancías en sus diversas modalidades, terrestres, marítimos y aéreos, constituyen prestaciones de servicios típicas en la actividad del empresario y del profesional, sujetas al impuesto por este concepto.

No obstante, en el IGIC los transportes de viajeros (artículo 12.11 de la Ley del impuesto) y los de mercancías (artículo 11.5 de la Ley del impuesto) por vía marítima o aérea entre Canarias y el resto del territorio español o con terceros países está exento. Este mismo transporte realizado entre islas del Archipiélago Canario está sujeto al tipo cero (artículo 27.1,1.º, letra q de la Ley del impuesto). Los transportes terrestres están sujetos al tipo re-

ducido del 2 por 100 (Anexo I, 2,1.º de la Ley del impuesto).

Finalmente, también están exentos los transportes de enfermos o heridos en ambulancia o en vehículos especialmente adaptados para ello (artículo 10.1.15 de la Ley del impuesto).

9. Los servicios de hostelería, restaurante o acampamento

El apartado 9º del artículo 7.2 de la Ley del impuesto establece como supuesto particular de prestaciones de servicios: "Los servicios de hostelería, restaurante o acampamento y las ventas de bebidas o alimentos para su consumo inmediato en el mismo lugar".

Como señala el profesor Clavijo Hernández⁸³, estamos ante un conjunto de operaciones consideradas siempre en Derecho tributario como servicios. Donde la prestación de hacer prima sobre la prestación de dar que, en estos supuestos, aparece como accesoria.

Estos servicios están plenamente sujetos salvo que se presten de forma accesoria o complementaria y directamente a los beneficiarios de prestaciones de asistencia social, realizadas por entidades de Derecho público o entidades o establecimientos privados de carácter social (artículo 10.1, 8.º, segundo párrafo, de la Ley

⁸³ CLAVIJO HERNÁNDEZ: *Impuesto General Indirecto Canario, cit.*, capítulo III, pág. 31.

del impuesto) y de hospitalización, realizados por entidades de Derecho público o por entidades o establecimientos privados en régimen de precios autorizados (artículo 10.1, 2º de la Ley del impuesto).

10. Las operaciones de seguro, reaseguro y capitalización

El apartado 10º del artículo 7.2 de la Ley del impuesto establece como supuesto particular de prestaciones de servicios: "Las operaciones de seguro, reaseguro y capitalización".

Las operaciones de seguro, en sus distintas modalidades, y las de reaseguro, así como aquellas operaciones de capitalización instrumentadas a través de contratos de previsión y ahorro, como los contratos de planes de pensiones y sistemas alternativos, son supuestos particulares calificables de prestaciones de servicios por este concepto.

En el IGIC, las operaciones de seguro, reaseguro y capitalización están exentas (artículo 10.1, 16º de la Ley del impuesto), siempre que no aparezcan como un derecho de crédito más incorporado a una operación que es la principal⁸⁴ (artículo 22.2, letra a, de la Ley del impuesto).

11. Las prestaciones de hospitalización

El apartado 11º del artículo 7.2 de la Ley del impuesto establece como supuesto particular de prestaciones de servicios: "Las prestaciones de hospitalización".

No hay probablemente hechos tan fácilmente delimitables de las entregas de bienes como este tipo de prestaciones. Pues, como ha señalado Banacloche⁸⁵, en éstas la prestación de hacer prima sobre las entregas, que en este caso tienen un marcado carácter accesorio.

La Ley del impuesto señala específicamente a las prestaciones de hospitalización como hechos tributables por este impuesto, sin mencionar al resto de las actividades médicas. Esta falta de alusión tiene todo su sentido, pues la mayor parte de las prestaciones sanitarias, al margen de las que exigen hospitalización, se calificarán como prestaciones realizadas en el ejercicio independiente de una profesión, arte u oficio (apartado 1.º de este número 2 del artículo 7 de la Ley del impuesto), dejando las hospitalarias como prestaciones específicas que exigen no sólo las atenciones principales de los distintos profesionales sino todo un conjunto de prestaciones unitarias⁸⁶ entre las que destacan, obviamente, las prestaciones de los

⁸⁴ El profesor Clavijo Hernández señala como ejemplo de lo expuesto el cargo del seguro a los clientes como operación accesoria de otra principal, *Impuesto General Indirecto Canario, cit.*, capítulo III, pág. 31.

⁸⁵ BANACLOCHE PÉREZ, Julio: *Impuesto sobre el Valor Añadido. Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, tomo X, I Edersa, Madrid, 1990, pág. 83.

⁸⁶ Entre estas prestaciones unitarias no sólo se encuentran las referidas directamente a los cuidados de la salud humana (médicas, farmacéuticas, etc.), sino también, y dentro de éstas, las propias de alimentación e higiene, entre otras.

distintos profesionales médicos y sanitarios que ciertamente se erigen en las principales.

En el IGIC estas operaciones de hospitalización están exentas, según dispone el apartado 2º del artículo 10.1 de la Ley del impuesto, siempre que los servicios sean prestados por entidades de Derecho público o por entidades o establecimientos privados cuando, en este último caso, presten los servicios en régimen de precios autorizados.

12. Los préstamos y créditos en dinero

El apartado 12º (según redacción dada por la Ley 55/1999, de 29 de diciembre) del artículo 7.2 de la Ley del impuesto establece como supuesto particular de prestaciones de servicios: "Los préstamos y créditos en dinero".

La norma señala como operaciones imponibles las de préstamo y crédito en dinero, en clara alusión a un tipo de mercado típico de las entidades de crédito que no excluye a los empresarios y profesionales que, en general, las pueden realizar en el ámbito de sus respectivas actividades como operaciones complementarias⁸⁷.

Entre las principales operaciones imponibles por este concepto podemos señalar a las de préstamo en general, las operaciones de cuenta corriente, y, dentro de las operaciones bancarias, a todas las operaciones activas como las de apertura de crédito, préstamo y descuento, entre otras.

Como señala el profesor Clavijo Hernández⁸⁸, en el IGIC casi todas las operaciones financieras están exentas cualquiera que sea la persona que las realice y la forma en que se instrumenten (artículo 10.1, 18.º de la Ley del impuesto).

13. El derecho a utilizar instalaciones deportivas o recreativas

El apartado 13.º del artículo 7.2 de la Ley del impuesto establece como supuesto particular de prestaciones de servicios: "El derecho a utilizar instalaciones deportivas o recreativas".

Como señala el profesor Clavijo Hernández⁸⁹, se trata de servicios de carácter deportivo y recreativo que se encuadran en este impuesto como prestaciones de servicios, cuya base imponible estará compuesta por las cantidades (incluidas las derramas) exigidas a los socios o clientes para formar parte del club, o para la utilización de las instalaciones.

⁸⁷ El préstamo, como contrato aislado, apenas es practicado entre comerciantes y dentro del comercio, lo que no impide, en este último caso, que se den supuestos ocasionales de préstamos entre empresarios y entre empresarios y particulares, GARRIGUES: *Curso de Derecho Mercantil*, tomo II, 8ª edición (revisada con la colaboración de Fernando Sánchez Calero), Madrid, 1983, pág. 143.

⁸⁸ *Impuesto General Indirecto Canario*, cit., capítulo III, pág. 32.

⁸⁹ *Impuesto General Indirecto Canario*, cit., capítulo III, pág. 32.

Finalmente, es necesario recordar la exención de los servicios relacionados con el deporte o la educación física prestados a personas físicas por entidades de derecho público, federaciones deportivas, entidades o establecimientos deportivos privados de carácter social (artículo 10.1. 13º)⁹⁰ en las condiciones y con los requisitos establecidos en la norma.

14. La explotación de ferias y exposiciones

El apartado 14º del artículo 7.2 de la Ley del impuesto establece como supuesto particular de prestaciones de servicios: "La explotación de ferias y exposiciones".

La cesión de salones o locales de ferias y exposiciones para que en ellos se exhiban los productos y mercancías constituye una prestación de servicios encuadrable en este apartado de la Ley del impuesto⁹¹. Sin perjuicio, como hemos dicho en otros apartados, de que el resto de los servicios: cafetería, restaurante, incluso la propia venta de los productos sean calificados por sus propios hechos imponible, de estar remunerados.

Por otro lado, el apartado habla de la explotación de una clase de eventos que exige para su organización por empresarios y profesionales de una vasta variedad

de servicios que, dada la amplitud del término explotación con que se manifiesta la norma, deberán ser calificados como prestaciones de servicios encuadrables en este apartado de la Ley del impuesto.

15. Las operaciones de mediación y las de agencia o comisión cuando el agente o comisionista actúen en nombre ajeno

El apartado 15º del artículo 7.2 de la Ley del impuesto establece como supuesto particular de prestaciones de servicios: "Las operaciones de mediación y las de agencia y comisión cuando el agente o comisionista actúe en nombre ajeno. Cuando actúe en nombre propio y medie en una prestación de servicios se entenderá que ha recibido y prestado por sí mismo los correspondientes servicios".

Siguiendo al profesor Clavijo Hernández⁹², las operaciones de mediación, agencia y comisión cuando el agente o comisionista actúe en nombre ajeno y, por lo tanto, revelando que lo hace como mero intermediario, la operación que grava el impuesto es la de comisión, se trate de entregas de bienes como de prestaciones de servicios, pues en esta operación el negocio que aísla la norma de sujeción identifica una relación (la de comisión) que de no ser conocida no podría gravarse directamente como tal.

⁹⁰ Según la redacción dada por el apartado primero del artículo 7 de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

⁹¹ CLAVIJO HERNÁNDEZ: *Impuesto General Indirecto Canario*, cit., capítulo III, pág. 32.

⁹² *Impuesto General Indirecto Canario*, cit., capítulo III, pág. 32.

Sin embargo, cuando el mediador actúa en nombre propio, sin revelar su condición, la operación no varía en su estructura de la del negocio que ya estudiamos en las entregas de bienes, dándose dos prestaciones, en nuestro caso, de servicios: la primera, la prestación del comisionista con el tercero, la segunda la del comitente con el comisionista; ambas encuadrables, según la naturaleza de los servicios prestados, entre los distintos apartados particulares de este hecho imponible o, en su concepto general⁹³.

Finalmente, no podemos olvidar que existen importantes exenciones en las distintas operaciones de mediación. Por ejemplo, la exención en la mediación de agentes y corredores en las operaciones de seguro, reaseguro y capitalización (apartado 16º del artículo 10.1 de la Ley del impuesto); en las operaciones financieras (letra h del apartado 18º del artículo 10.1 de la Ley del impuesto); entre otras.

16. El suministro de productos informáticos no normalizados

El apartado 16º (en la redacción dada por la Ley 53/2002, de 30 de diciembre) del artículo 7.2 de la Ley del impuesto establece como supuesto particular de prestaciones de servicios: "El suministro de productos informáticos cuando no tenga la condición de entrega de bienes, conside-

rándose accesoria a la prestación de servicios la entrega del correspondiente soporte. En particular, se considerará prestación de servicios el suministro de productos informáticos que hayan sido confeccionados previo encargo de su destinatario conforme a las especificaciones de éste, así como aquellos otros que hayan sido objeto de adaptaciones sustanciales necesarias para el uso por su destinatario".

Si al estudiar este mismo apartado pero en las entregas de bienes dijimos que se trataba de productos informáticos que no necesitaban de adaptaciones sustanciales para su uso por cualquier usuario (segundo párrafo del artículo 6.2, 1º de la Ley del impuesto); se calificarán de prestaciones de servicios encuadrables en este apartado 16º aquellos productos adaptados específicamente a las necesidades del usuario particular que lo encarga (segundo párrafo del artículo 7.2, 16º de la Ley del impuesto).

Finalmente, es necesario tener en cuenta que tanto la adaptación sustancial de este tipo de productos informáticos como la confección del producto de forma completa puede conllevar la cesión de derechos de propiedad intelectual o industrial al destinatario de los mismos, lo que haría calificar estas cesiones de prestaciones de servicios encuadrables en el apartado 4º de este artículo 7.2 de la Ley del impuesto.

⁹³ En efecto, así lo dispone este apartado 15º que estamos analizando cuando dice: "(...) Cuando actúe en nombre propio y medie en una prestación de servicios se entenderá que ha recibido y prestado por sí mismo los correspondientes servicios".

VI. CONCLUSIONES

De todo lo expuesto se extraen las siguientes conclusiones:

PRIMERA. El IGIC debe ser calificado, en sentido jurídico, como impuesto sobre el valor añadido. Pues sus hechos imponibles se identifican con este valor que es lo que se quiere gravar y efectivamente se grava.

SEGUNDA. El IGIC es un tributo con presupuesto de hecho múltiple, pues su estructura presenta una unidad de conceptos, de elementos y de fines que no es meramente formal. Respondiendo los tres hechos imponibles del impuesto, entregas de bienes, prestaciones de servicios e importaciones, a una misma unidad conceptual y a un mismo procedimiento material de realización.

TERCERA. Las entregas de bienes como aspecto material del elemento obje-

tivo del hecho imponible del impuesto responden a un concepto jurídico preciso consistente en la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, contenido mínimo establecido por la norma para que se realice, junto con el resto de aspectos y elementos del presupuesto de hecho del tributo, este hecho imponible del impuesto. Concepto de entrega de bienes en el que se integran, pues forman parte de él, todos los supuestos particulares que la norma del impuesto contempla.

CUARTA. El hecho imponible prestaciones de servicios también responde a la unidad que hemos puesto de manifiesto para las entregas de bienes, en el que también se integran todos los supuestos particulares establecidos por el IGIC. La falta de un concepto general de prestaciones de servicios no impide que éstas queden claramente delimitadas por un criterio determinante: los servicios no se refieren a bienes muebles corporales de los que se transmite el poder de disposición.