Administración Tributaria Canaria
Gobierno de Canarias

CONSULTA TRIBUTOS REF

CONSULTA NÚM. 1527 (30/11/2012)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 4.1 Ley 20/1991 Art. 5 Ley 20/1991 Art. 6.1 y 6.2.5º Ley 20/1991 Art. 50.Uno.20º Ley 4/2012. Art. 50.Cinco Ley 4/2012.

CUESTIÓN PLANTEADA

La sociedad consultante es miembro de una UTE junto con otra sociedad mercantil. La UTE se constituye con el objeto de urbanizar un terreno adquirido por sus miembros. Por problemas de planeamiento urbanístico, no es posible el inicio material de las obras de urbanización y se plantea la necesidad de disolver la UTE, con la transmisión de la parte pro indivisa de la una a la otra y la disolución de la comunidad de bienes.

Se consulta si la disolución de la UTE y la adjudicación del terreno a la consultante se encuentra sujeta al IGIC.

Para el caso de que se considerase que la UTE habría iniciado sus actividades, y que la adjudicación como consecuencia de la disolución de la UTE se encontrase sujeta y no exenta de IGIC, se consulta por la deducibilidad de las cuotas del IGIC soportada por la sociedad adquirente.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Primero.- Se encuentra sujeta al IGIC la transmisión de una parte indivisa de un terreno por una UTE - constituida por dos sociedades mercantiles - a uno de sus miembros, de tal forma que se produce la disolución del pro indiviso y uno de sus miembros pasa a ser titular de la totalidad de la finca.

La transmisión de la parte indivisa se encuentra exenta de IGIC en aplicación del artículo 50.Uno.20º de la Ley 4/2012 al tratarse de un terreno . No obstante, el artículo 50.Cinco de la Ley 4/2012 establece la posibilidad de renuncia a la exención, por lo que si se cumplieran los requisitos para su ejercicio, si se renuncia a la misma la UTE deberá repercutir la correspondiente cuota tributaria.

Segunda.- La UTE no puede ejercer el derecho a la deducción de las cuotas soportadas en su actividad, al utilizar las entregas de bienes y prestaciones de servicio que las originan exclusivamente en la realización de la operación a que se refiere el punto primero, exenta de IGIC en aplicación del artículo 50.Uno.20º de la Ley 4/2012.

Tercero.- Si tras la disolución de la UTE, la sociedad mercantil consultante, titular de la parcela, continúa la actividad de promoción inmobiliaria, con inicio material de las obras, en la entrega posterior de la parcela en curso de urbanización o ya urbanizada no será de aplicación la exención del IGIC establecida en el artículo 50.Uno.20º de la Ley 4/2012.

Por el contrario, si nuevamente se transmite la parcela sin haber iniciado materialmente las obras de urbanización, será aplicable la exención del IGIC establecida en el artículo

50.Uno.20º de la Ley 4/2012, y la sociedad consultante no podrá ejercer el derecho a la deducción de las cuotas soportadas en su actividad, al utilizar las entregas de bienes y prestaciones de servicio que las originan exclusivamente en la realización de la operación a que se refiere el punto primero, exenta de IGIC.

Visto escrito presentado por , escrito en el que formula consulta tributaria acerca del Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), esta Dirección General de Tributos, en uso de la atribución conferida en la Disposición Adicional Décima.Tres de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (en adelante, Ley 20/1991), el artículo 88.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en relación con el artículo 23.2.t) del Decreto 12/2004, de 10 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La entidad mercantil consultante manifiesta en su escrito que, junto con otra sociedad mercantil, constituyó en el año 2004 una Unión Temporal de Empresas (en adelante, UTE) , siendo el objeto de la misma la compra, promoción y construcción sobre un terreno que fue adquirido pro indiviso por ambas sociedades, siendo el vendedor un Ayuntamiento.

Con el fin de sufragar los costes de adquisición una entidad bancaria concedió un préstamo con hipoteca sobre dicho terreno.

Debido a problemas con la aprobación del plan urbanístico por parte del Ayuntamiento, la UTE hasta la fecha no habría podido comenzar a realizar ningún tipo de actuación tendente a la urbanización del terreno.

Asimismo, en la medida que uno de los partícipes no estaría haciendo frente a sus obligaciones de pago frente a la entidad financiera (causa de liquidación de la UTE de acuerdo con sus estatutos), así como a la necesidad de refinanciación de la consultante, se está planteando la necesidad de disolver dicha UTE, donde la consultante con ocasión de la disolución se adjudicaría la totalidad de la finca pero también asumiría la totalidad del préstamo pendiente de abonar a la entidad financiera

Una vez la titularidad del terreno pasase a ser de la sociedad consultante en su totalidad, la misma tiene intención de poder llevar a cabo el desarrollo de la misma, siempre que las condiciones urbanísticas puedan resolverse, y que las circunstancias económicas lo permitieran. En caso de que surgiera un posible comprador en un futuro, tampoco se descarta la posibilidad de que se transmitiese este terreno sin haber iniciado obra alguna.

El consultante plantea las siguientes consultas:

1) Tributación en el IGIC de la adjudicación del terreno a la entidad consultante con ocasión de la disolución de la UTE

La consultante se plantea cual debería ser la tributación a efectos del IGIC de la adjudicación del terreno junto con la totalidad de la deuda que se produciría con ocasión de la disolución de la UTE, teniendo en consideración que aún no habría llevado a cabo ninguna labor tendente a urbanizar el terreno, más allá de actuaciones frente al Ayuntamiento al objeto de que se regularice su situación urbanística.

En este sentido, señala que:

a) El artículo 5 de la Ley 20/1991 dispone que las actividades empresariales o profesionales se considerarán iniciadas desde el momento en que se realice la adquisición de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades. Quienes realicen tales adquisiciones tendrán desde dicho momento la condición de empresarios o profesionales a efectos del IGIC.

b) Asimismo, el número 4 de dicho artículo 5 establece que se considerarán, en todo caso, empresarios o profesionales quienes se dediquen a la urbanización de terrenos y la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones para su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque se realicen ocasionalmente.

c) Finalmente, el artículo 6 señala que se consideran entregas 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 disolución total o parcial de aquéllas 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.

Así, la consultante considera que, respecto del concepto de inicio del desarrollo de una actividad empresarial consistente en la urbanización de terrenos, es necesario traer a colación la doctrina manifestada por el Tribunal Supremo en la Sentencia de 23 de enero de 2007, Recurso de Casación núm. 563/2001 (se adjunta copia de la Sentencia como Anexo II), en la que se indica respecto del IVA, que el concepto «en curso de urbanización» debe aplicarse tan sólo a aquellos terrenos en los que existen operaciones materiales de transformación física, afirmándose que:

"SEGUNDO. - (...) La Administración sostiene que sólo son terrenos en curso de urbanización aquellos en los que se han iniciado operaciones materiales de urbanización. La entidad demandante y la sentencia han sostenido, por el contrario, que la aprobación del instrumento de planeamiento adecuado es suficiente para entender los terrenos controvertidos como terrenos «en curso de urbanización».

La relevancia de la cuestión discutida radica en que en la tesis de la Administración la transmisión de 'los terrenos litigiosos es gravada por el ITP, en tanto que para la actora la adquisición de terrenos debería tributar por el IVA permitiendo el juego de las repercusiones y deducciones de este impuesto, lo que no es posible si la tributación es por el ITP en virtud de lo dispuesto en el artículo 7.5 del Texto Refundido de 30 de diciembre de 1980.

TERCERO. - Sobre el problema controvertido ha tenido ocasión de pronunciarse esta Sala en su sentencia de 11 de octubre de 2004, por lo que en virtud del principio de la Unidad de Doctrina habrá de estarse a lo allí declarado.

En la sentencia mencionada se afirmaba en lo referente a la cuestión litigiosa: «... el precepto no contiene una interpretación auténtica, ni siquiera por remisión, de lo que, a efectos de la exención del IVA, ha de entenderse por "terrenos urbanizados o en curso de urbanización ". Pero sí existe una noción o interpretación judicial de los mismos, reiterada en pronunciamientos de instancia y acogida por esta Sala, según la cual se trata de expresiones con sentido diferente al estrictamente jurídico, de manera que sólo merecen tal consideración

aquellos terrenos en los que existen operaciones materiales de transformación física de los terrenos. Tuvo esta Sala ocasión de señalar, en sentencia de 19 de abril de 2003, la siguiente justificación de su doctrina: "Es muy reveladora, a los efectos del presente estudio, lo que se dice en este aspecto en la Exposición de Motivos de la Ley 30/1998, del IVA, epígrafe V, Exenciones, en el que se afirma que siguiendo los criterios establecidos en el artículo 13, B), h), de la Sexta Directiva, la Ley exonera las entregas de terrenos que no sean inmediatamente aptos para la edificación. Con el fin de evitar la ruptura de la cadena de deducciones en las fases intermedias del proceso de producción de edificaciones, se dispone que la exención no se extenderá a los terrenos en los que existan edificaciones en curso de construcción ni a las primeras transmisiones de terrenos urbanizados. Y al inicio del párrafo siguiente se destaca que la finalidad de esta medida responde al criterio de 'someter a gravamen efectivo exclusivamente el proceso de producción de las edificaciones', por lo que a continuación se justifica la exoneración de las segundas y ulteriores transmisiones de edificaciones, cuyo proceso de construcción hubiese concluido, en concordancia con lo establecido en el artículo 13, B), g), de la Sexta Directiva ". Por tanto, el hecho de que un proyecto de urbanización esté en fase de ejecución, en el sentido urbanístico del término no es bastante para declarar la exención, pues en ésta lo que prima es la preparación material del suelo para la construcción de viviendas. Por consiguiente, debe rechazarse el motivo de que se trata, ya que la ausencia de la condición de solar, la falta del otorgamiento de la licencia de edificación y de la inexistencia de obras físicas a que alude la sentencia de instancia justifica el que los terrenos transmitidos estén exentos del IVA (por no edificables)."

Asimismo, el Tribunal Económico Administrativo Central en su Resolución de 28 de mayo de 2008, Reclamación económico administrativa nº 2257/2005 (se adjunta copia como Anexo III), viene a señalar que "*la expresión "en curso de urbanización" se adopta como premisa que la finalidad del IVA es someter a gravamen la generación de valor añadido que tiene lugar en la producción de bienes y servicios, entendiendo que, cuando lo producido es suelo edificable esta creación de valor añadido comienza con la preparación material del suelo para la producción de las edificaciones, que es cuando se aporta propiamente un valor que no existía, distinguiéndose así entre el tráfico del suelo sin transformación industrial alguna, prescindiendo de las transformaciones ideales que hubiera podido experimentar por efecto del mero planeamiento urbanístico del tráfico de suelo convertido por la acción del hombre en una superficie susceptible de aprovechamiento constructivo. De ahí que el IVA no deba gravar operaciones realizadas en fases anteriores al proceso de edificación que comienza con las obras materiales de urbanización."*

Finalmente, la entidad mercantil consultante viene a señalar que también la Audiencia Nacional en su Sentencia de 15 de diciembre de 2010, recurso contencioso-administrativo 5/2010 (se adjunta copia como Anexo IV), ha manifestado que el criterio a tener en cuenta en materia de proceso de urbanización es el material y no el jurídico, afirmando que resulta incongruente con la finalidad de la norma calificar como promotor a aquel que ejecuta o encarga trabajos físicos de urbanización, pero no quien sobre los mismos terrenos, ya en curso de urbanización se limita a realizar gastos exigidos por el planeamiento urbanístico, tanto más si en ambos casos se actúa en calidad de empresario, y que en consecuencia, se considera que el momento a partir del cual existe un terreno en curso de urbanización, es aquel en que se han realizado operaciones materiales de trasformación física de los terrenos.

Conforme al criterio manifestado por los Tribunales en las Sentencias anteriormente señaladas, afirma el consultante que, debido a que la UTE no habría llevado a cabo ningún proceso de movimiento de tierras, labores de construcción etc., sino que únicamente habría realizado determinadas gestiones al objeto de conocer y desbloquear la situación urbanística del terreno, la UTE no habría comenzado sus actividades empresariales o profesionales, por lo que la adjudicación del terreno que se produciría con ocasión de la disolución de la UTE a la consultante sería una operación que no se encontraría sujeta al IGIC, puesto que la UTE no habría iniciado sus actividades.

Sin perjuicio de lo anterior, y en el caso de que el criterio que decidiera aplicar la Dirección General de Tributos fuese contrario a las afirmaciones señaladas en el párrafo anterior, esto es, que la UTE sí habría comenzado su actividad de urbanización conforme dispone el artículo 5 de la Ley 20/1991, por la mera realización de actos preparatorios, adicionalmente entiende la consultante que es necesario determinar si la adjudicación del terreno con ocasión de la disolución es o no una entrega de bienes conforme se describen en el artículo 6 de la Ley 20/1991

A estos efectos, la consultante manifesta que dicho artículo únicamente señala como entregas de bienes las aportaciones como consecuencia de la disolución de sociedades y comunidades de bienes, pero no hace referencia alguna a la disolución de otros entes sin personalidad jurídica como son las Uniones Temporales de Empresa.

Conforme a ello, y aún partiendo de la consideración de que la UTE pudiese haber comenzado con sus actividades, su disolución no encajaría en la definición de entrega de bienes que establece el artículo 6 de la Ley 20/1991.

En definitiva, como puede observase, la consultante interpreta que la operación de disolución de la UTE y con ello la adjudicación del terreno a la consultante no se encontraría sujeta a IGIC, por dos posibles vías:

a) Bien porque, siguiendo los criterios jurisprudenciales, la UTE no habría comenzado a desarrollar su labor urbanizadora, puesto que no habría realizado los movimientos y labores de ejecución en el terreno, por lo que al no haber iniciado sus actividades, las adjudicaciones como consecuencia de la disolución no serían hecho imponible del impuesto y por tanto serían operaciones no sujetas al mismo.

b) Bien porque en el supuesto de que se considerase que los actos preparatorios realizados por la UTE le confieren su condición de empresario o profesional, aunque no haya comenzado sus actividades, implicaría sin embargo que las adjudicaciones realizadas por la misma al no tratarse de una sociedad o comunidad de bienes, quedaría fuera del concepto especial de entrega de bienes que señala el artículo 6 de la Ley 20/1991 y por tanto no sujetas.

2) Sobre la deducibilidad de las cuotas de IGIC que, en su caso, pudiera soportar la consultante como consecuencia de la adjudicación del terreno.

Para el supuesto que la Dirección General de Tributos interpretase que la operación de disolución de la UTE, y con ello, de la adjudicación del terreno a la consultante fuese una operación sujeta y no exenta de IGIC, se consulta acerca de la deducibilidad de las cuotas que, en su caso, pudiera soportar.

A este respecto, quiere manifestar la consultante que una vez disuelta la UTE, las labores tendentes a poder urbanizar el terreno serían asumida por la consultante, por lo que si esta Administración considerase que la UTE sí habría iniciado su actividad económica por los meros actos preparatorios, una vez adjudicada la finca, también debería interpretarse que la consultante también habría iniciado una actividad económica, ya que al continuar con los actos preparatorios, los mismos también deberían considerarse como comienzo de la actividad de promoción por parte de la consultante.

Conforme a lo anterior, en la medida que el destino previsible del terreno está vinculado con la realización de una actividad sujeta y no exenta por parte de la consultante, la promoción inmobiliaria, se tendría derecho a la deducción de las cuotas que se pudieran soportar en la adjudicación del terreno.

Asimismo, y para el caso de que por circunstancias económicas que en la actualidad no se conocen, no pudiera llevarse a cabo finalmente la urbanización del terreno, y la misma fuese objeto de transmisión a un tercero, aunque el destino que finalmente se le hubiese dado al terreno no fuese el previsto inicialmente (urbanización y promoción), entiende esta parte que dicha circunstancia no tendría incidencia en la deducibilidad de las cuotas, puesto que la posterior transmisión del terreno también sería una operación sujeta y no exenta que generaría derecho a la deducción de las cuotas que se soportarse en el ejercicio de dicha actividad.

Por ello, considera la consultante que tanto para el caso que el destino previsible sea continuar llevando los actos y trabajos tendentes a poder urbanizar y promover la parcela, como el que la misma pudiera ser objeto de transmisión en un futuro, las cuotas del IGIC que pudieran soportarse con ocasión de la disolución de la UTE serían en su caso deducibles para la consultante.

En definitiva, se consulta lo siguiente:

1. Si sobre la base de lo expuesto, es correcta la afirmación señalada en el punto 1, de las consultas planteadas acerca de la no sujeción al IGIC de la operación de disolución de la UTE y adjudicación del terreno a la consultante.

En caso de no serlo, o de ser precisa alguna matización sobre las conclusiones recogidas en este escrito de consulta, se pongan de manifiesto los criterios aplicables.

2. Para el caso de que la Dirección General de Tributos considerase que la UTE habría iniciado sus actividades, y que la disolución de la UTE se encontrase sujeta y no exenta de IGIC, si es correcta la afirmación manifestada en el punto 2, con relación a la deducibilidad de las cuotas del IGIC, que en su caso pudiera soportar la consultante en los términos descritos en las consultas planteadas.

En caso de no serlo, o de ser precisa alguna matización sobre las conclusiones recogidas en este escrito de consulta, se pongan de manifiesto los criterios aplicables a entender por este Centro Directivo.

SEGUNDO.- El artículo 4.1 de la Ley 20/1991 expresa que:

"1. Están sujetas al Impuesto por el concepto de entregas de bienes y prestaciones de servicios las efectuadas por empresarios y profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional."

El artículo 5 del mismo cuerpo legal presenta el siguiente contenido:

"1. Son actividades empresariales o profesionales las que impliquen 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 o servicios.

En particular, tienen esta consideración las extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de actividades profesionales liberales y artísticas.

A efectos de este Impuesto, las actividades empresariales o profesionales se considerarán iniciadas desde el momento en que se realice la adquisición de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades, incluso en los casos a que se refieren el apartado 2º del número 2, y las letras a) y b) del número 4 de este artículo.

Quienes realicen tales adquisiciones tendrán desde dicho momento la condición de empresarios o profesionales a efectos del Impuesto General Indirecto Canario.

2. A los efectos de este Impuesto se reputarán empresarios o profesionales:

1º.- Las personas o entidades que realicen habitualmente actividades empresariales o profesionales.

No obstante no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en el apartado siguiente.

2°. Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

3. La habitualidad podrá acreditarse por cualquiera de los medios de prueba admisibles en derecho.

Se presumirá la habitualidad:

a) En los supuestos a que se refiere el artículo 3 del Código de Comercio.

b) Cuando para la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al Impuesto se exija contribuir por el Impuesto sobre Actividades Económicas.

4. Se considerarán, en todo caso, empresarios o profesionales a quienes efectúen las siguientes operaciones:

5 a) La realización de una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo. (...)"

Respecto a la habitualidad en la actividad empresarial, la Ley 20/1991 establece la siguiente presunción legal:

"Se presumirá la habitualidad:

a) En los supuestos a que se refiere el artículo 3 del Código de Comercio.

b) Cuando para la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al Impuesto se exija contribuir por el Impuesto sobre Actividades Económicas."

El contenido del artículo 3 del Código de Comercio presenta el siguiente tenor literal:

"Existirá la presunción legal del ejercicio habitual del comercio, desde que la persona que se proponga ejercerlo anunciare por circulares, periódicos, carteles, rótulos expuestos al público, o de otro modo cualquiera, un establecimiento que tenga por objeto alguna operación mercantil."

El artículo 5.6 de la Ley 20/1991 establece lo siguiente:

"Se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional, en todo caso:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.

b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinen la sujeción al Impuesto. …"

Estos preceptos son de aplicación general y, por tanto, también aplicables a una UTE, que, consecuentemente, tendrán la consideración de empresarios o profesionales a efectos del IGIC cuando ordene un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial o profesional, cuyo inicio se presumirá desde el momento en que se realice la adquisición de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades.

El artículo 7.1 de la Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre Régimen Fiscal de Agrupaciones y Uniones Temporales de Empresas y de las Sociedades de Desarrollo Industrial Regional, define el concepto de Unión Temporal de Empresas de la siguiente manera: *"Tendrán la consideración de Unión Temporal de Empresas el sistema de colaboración entre empresarios por tiempo cierto, determinado o indeterminado para el desarrollo o ejecución de una obra, servicio o suministro."*

Según se manifiesta en el escrito de consulta, el objeto de la UTE es la *"compra, promoción y construcción sobre una parcela*" adquirida pro indiviso por las sociedades constituyentes de la misma. También se afirma que "*debido a problemas con la aprobación del plan urbanístico por el Ayuntamiento, la UTE … no ha podido comenzar ningún tipo de actuación tendente a la urbanización de la parcela*".

Por último, al acontecer que uno de los partícipes de la UTE no hace frente a sus obligaciones de pago de la financiación hipotecaria por la adquisición del terreno, y siendo dicho supuesto una causa de disolución de la UTE de acuerdo con sus estatutos, se plantea su disolución.

Pues bien, dichos elementos reúnen todos los presupuestos para reconocer a la UTE como empresario o profesional, tanto en respecto a los aspectos formales – constitución de una UTE, que por su propia naturaleza consiste en un sistema de colaboración entre empresarios – como por la existencia de medios materiales y humanos que impulsan su actividad y la adquisición de bienes y servicios (en este caso, el elemento esencial de su actividad futura, el terreno a urbanizar).

Afirma el consultante que la UTE no ha iniciado su actividad urbanizadora, circunstancia que concurre en la medida en que no lo posibilita el planeamiento urbanístico vigente, y ello, fundamentado en la jurisprudencia que exige que la actividad urbanizadora se inicie con la realización de operaciones materiales de urbanización.

Dicha afirmación es compartida por esta Dirección General de Tributos, por lo que es posible concluir que la UTE no debe ser calificada como promotora urbanística, pues dicha actividad realmente nunca se ha concretado, al delimitarse por la jurisprudencia la necesidad de la realización de operaciones materiales de urbanización. Pero dicha afirmación no contradice, como argumenta el consultante, el carácter de empresario o profesional de la UTE desde el punto de vista del IGIC, ni impide que la disolución de la comunidad de propietarios del terreno por la transmisión indivisa entre sus participes pueda considerarse una operación sujeta al IGIC en concepto de entrega de bienes.

En otras palabras, la UTE, en todo caso calificable como empresario o profesional, aunque no promotor inmobiliario - por causa sobrevenida, no ha podido dar término a su pretensión urbanística -, transmite un terreno indiviso que ha estado afecta a su patrimonio empresarial o profesional y dicha transmisión se debe entender realizada con ocasión "*del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinen la sujeción al Impuesto*". La falta de personalidad jurídica de la UTE impide que exista una identidad entre la entrega de bienes del IGIC, que realiza la UTE como sujeto pasivo, y la traslación del dominio, que corresponde a la sociedad mercantil titular del mismo desde el punto de vista del sistema jurídico, circunstancia que ocurre en función de la caracterización del ciertos sujetos sin personalidad jurídica como sujetos pasivos del Impuesto, y por tanto, capacitados para realizar entregas de bienes.

La jurisprudencia de IVA citada por el consultante se refiere realmente al comienzo de la actividad urbanizadora que permiten definir a los terrenos como "en curso de urbanización" a los efectos de aplicar, trasladando el razonamiento jurídico al IGIC, la exención establecida en el artículo 50.1.20º de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012) en la transmisión de terrenos no edificables. Pero la aplicación de dicha jurisprudencia no expulsa necesariamente al sujeto del concepto de empresario o profesional o de la realización de actividades empresariales o profesionales, sólo reconoce que, en determinadas circunstancias, no puede ser calificado como promotor urbanístico o no realiza una actividad urbanizadora.

Mas aún, si admitiéramos que la UTE nunca ha sido empresario o profesional o sujeto pasivo en el IGIC, tampoco se desprende de ello, como parece proponerse en el escrito de consulta, que la entrega de la participación indivisa en el terreno sea una operación no sujeta al IGIC. En efecto, si la UTE, que recordemos no cuenta con personalidad jurídica propia, no fuera empresario o profesional, el sujeto relevante para determinar la sujeción al IGIC de la operación sería el titular dominical de la participación indivisa, que en este caso sería una sociedad mercantil, en cuyo caso, y salvo prueba en contrario, se mantendría la sujeción al IGIC en virtud de su reputación como empresario o profesional de acuerdo con el artículo 5.2.2º de la Ley 20/1991.

También niega el consultante la calificación de entrega de bienes en la transmisión indivisa por uno de los partícipes de su cuota indivisa en la propiedad del terreno, y ello en tanto que la UTE no es uno de los elementos subjetivos expresamente referidos en el artículo 6.2.5º de la Ley 20/1991.

Pues bien, dicha interpretación tampoco es compartida por este Centro Directivo, en tanto que los supuestos enumerados en el artículo 6.2 de la Ley 20/1991 no tienen carácter excluyente, y se limitan a delimitar positivamente unos supuestos en los que el legislador ha querido recalcar su carácter de entrega de bienes. El consultante, sin embargo, los interpreta con carácter excluyente, de manera que una operación que coincida el concepto de entrega de bienes definido como *"transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales*" no debe considerarse como tal si no se incluye entre las particularidades enumeradas en el artículo 6.2 de la Ley 20/1991.

Pero el propio consultante manifiesta que con la disolución de la UTE se adjudicaría la totalidad de la finca, citando que "*Una vez la titularidad de la parcela pasase a ser de la sociedad consultante en su totalidad, la misma tiene intención de poder llevar a cabo el desarrollo de la misma…"*

En definitiva, nos encontramos con la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal. A mayor abundamiento, la transmisión de la parte alícuota de uno de los comuneros a otro, con la extinción de la indivisión resulta en la extinción de una comunidad de propietarios, titulares pro indiviso de un terreno. Coincide en el supuesto planteado tanto una UTE, sin personalidad jurídica, con la comunidad de propietarios titulares del terreno.

TERCERO.- Asentada la calificación de empresario de la UTE en cuestión y la sujeción al IGIC de la transmisión de la parte alícuota del terreno, queda por aclarar la cuestión del derecho a la deducción de la UTE.

El artículo 28.1 de la Ley 20/1991, regulador de la naturaleza y ámbito de aplicación de las deducción, dispone

> *"1. Los sujetos pasivos podrán deducir de las cuotas del Impuesto General Indirecto Canario devengadas como consecuencia de entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen en las Islas Canarias las que, devengadas en dicho territorio, hayan soportado en las adquisiciones o importaciones de bienes o en los servicios que les hayan sido prestados, en la medida en que dichos bienes o servicios se utilicen en la realización de las operaciones sujetas y no exentas al Impuesto o en las demás operaciones determinadas en el número 4 del artículo siguiente de esta Ley.*

2. Solo podrán hacer uso del derecho a deducir los sujetos pasivos que, teniendo la condición de empresarios o profesionales de conformidad con lo dispuesto en el artículo 5 de esta Ley, hayan iniciado efectivamente la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a sus actividades empresariales o profesionales.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, las cuotas soportadas o satisfechas con anterioridad al inicio de la realización habitual de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a sus actividades empresariales o profesionales podrán deducirse con arreglo a lo dispuesto en esta Ley. ...”

El citado número 4 del artículo 29 dispone:

“4. Las cuotas soportadas y la carga impositiva implícita reseñada en el número anterior serán deducibles en la medida en que los bienes o servicios cuya adquisición o importación determinen el derecho a la deducción, se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las siguientes operaciones:

1º.- Las efectuadas en las Islas Canarias que se indican a continuación:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas en el Impuesto General Indirecto Canario.

b) Las prestaciones de servicios cuyo valor esté incluido en la base imponible de las importaciones de bienes a tenor de lo establecido en esta Ley.

c) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios que gocen de exención en virtud de lo dispuesto en los artículos 11º y 12º de esta Ley, así como las demás exportaciones definitivas de bienes y envíos de bienes con carácter definitivo a la Península, Islas Baleares, Ceuta o Melilla que no se destinen a la realización de las operaciones a que se refiere el apartado 2º de este número 4.

d) Las relativas a los regímenes suspensivos, a las Zonas Francas, Depósitos Francos y Depósitos que estén exentas del Impuesto de acuerdo con lo dispuesto en los números 1 y 2 del artículo 13º de esta Ley y los servicios exentos de conformidad con lo establecido en el número 1, apartados c) y d), y el número 2 del artículo 15º de esta Ley.

e) Las de seguro, reaseguro, capitalización y servicios relativos a las mismas, así como las bancarias o financieras, que hubiesen resultado exentas, si se hubiesen realizado en el ámbito territorial de aplicación de este Impuesto, en virtud de lo dispuesto en el número 1, apartados 16.º y 18.º del artículo 10º de la presente ley, siempre que el destinatario de tales prestaciones no esté establecido en la Comunidad Económica Europea o que las citadas operaciones estén directamente relacionadas con las exportaciones de bienes a países no pertenecientes a dicha Comunidad y se efectúen a partir del momento en que los bienes se expidan con destino a Terceros Países.

f) Los servicios prestados por agencias de viajes exentos del Impuesto en virtud de lo establecido en el número 3 del artículo 54º de la presente Ley.

g) Las entregas gratuitas de muestras y objetos publicitarios de escaso valor y las prestaciones de servicios de demostración a título gratuito, realizadas unas y otras para la promoción de actividades empresariales o profesionales.

h) Los servicios de telecomunicaciones y las entregas de bienes de inversión exentas por aplicación de lo dispuesto en los artículos 24 y 25, respectivamente, de la Ley 19/1994, de 6 de julio.

2º.- Las realizadas en la Península, Islas Baleares, Ceuta, Melilla, cualquier otro Estado miembro de la CEE o bien en Terceros Países que originarían el derecho a deducción si se hubieran efectuado en las Islas Canarias."

Por último, el artículo 33.2 de la Ley 20/1991 establece lo siguiente:

"2. Las deducciones deberán efectuarse en función del destino previsible de los bienes y servicios adquiridos, sin perjuicio de su rectificación posterior si aquél fuese alterado.

No obstante, en los supuestos de destrucción o pérdida de los bienes adquiridos o importados, por causa no imputable al sujeto pasivo debidamente justificada, no será exigible la referida rectificación."

En consecuencia, la UTE podrá deducir las cuotas soportadas del IGIC en la adquisición o importación de bienes o servicios que afecte a su actividad, tanto en el período en que tiene la consideración de empresario o profesional, y no ha adquirido la consideración de sujeto pasivo, como cuando pasa a ser sujeto pasivo del Impuesto, cuando se utilicen en la realización de las operaciones sujetas y no exentas al Impuesto o en las demás operaciones determinadas en el número 4 del artículo 29 de la Ley 20/1991, y en función del destino previsible de los bienes y servicios adquiridos, sin perjuicio de su rectificación posterior si aquél fuese alterado. En la medida en que, como se expone a continuación, su actividad se limitará a la entrega del terreno indiviso, operación exenta de IGIC, no podrá ejercer el derecho a la deducción.

El artículo 50.Uno.20 de la Ley 4/2012 establece la siguiente exención en operaciones interiores:

"20º. Las entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables.

A estos efectos, se consideran edificables los terrenos calificados como solares por la Ley sobre el Régimen del Suelo y Ordenación Urbana y demás normas urbanísticas, así como los demás terrenos aptos para la edificación por haber sido ésta autorizada por la correspondiente licencia administrativa.

La exención no se extiende a las entregas de los siguientes terrenos, aunque no tengan la condición de edificables:

a) Las de terrenos urbanizados o en curso de urbanización, realizadas por el promotor de la urbanización.

b) Las de terrenos en los que se hallen enclavadas edificaciones en curso de construcción o terminadas cuando se transmitan conjuntamente con las mismas y las entregas de dichas edificaciones estén sujetas y no exentas al impuesto. No obstante, estarán exentas las entregas de terrenos no edificables en los que se hallen enclavadas construcciones de carácter agrario indispensables para su explotación y las de terrenos de la misma naturaleza en los que existan construcciones paralizadas, ruinosas o derruidas."

Por tanto, la entrega de la parte indivisa de la UTE a la sociedad mercantil constituye una operación sujeta y exenta de IGIC en aplicación del artículo 50.Uno.20º de la Ley 4/2012, por lo que la UTE, al ser esta la única operación sujeta al Impuesto y sobre la que debe entenderse que se han utilizado los bienes y servicios adquirido o importado cuyas cuotas podrían ser susceptibles de deducción, como se ha dicho ya anterioridad, no puede realmente ejercer dicho derecho.

Tras la disolución de la UTE y la adquisición de la parte indivisa del terreno, entrega sujeta y exenta de IGIC, al no existir repercusión ni cuota soportada alguna, no tiene sentido plantearse el derecho a la deducción de una cuota inexistente para la entidad mercantil consultante.

No obstante, el artículo 50.Cinco de la Ley 4/2012 establece la posibilidad de renuncia a la exención, por lo que si se cumplieran los requisitos para su ejercicio, la cuota de IGIC repercutida podría ser deducible o no por la sociedad mercantil consultante en aplicación de las reglas de deducción de los sujetos pasivos del IGIC citadas con anterioridad.

CUARTO.- En consecuencia, es criterio vinculante de este Centro Directivo lo siguiente:

Primero.- Se encuentra sujeta al IGIC la transmisión de una parte indivisa de un terreno por una UTE - constituida por dos sociedades mercantiles - a uno de sus miembros, de tal forma que se produce la disolución del pro indiviso y uno de sus miembros pasa a ser titular de la totalidad de la finca.

La transmisión de la parte indivisa se encuentra exenta de IGIC en aplicación del artículo 50.Uno.20º de la Ley 4/2012 al tratarse de un terreno . No obstante, el artículo 50.Cinco de la Ley 4/2012 establece la posibilidad de renuncia a la exención, por lo que si se cumplieran los requisitos para su ejercicio, si se renuncia a la misma la UTE deberá repercutir la correspondiente cuota tributaria.

Segunda.- La UTE no puede ejercer el derecho a la deducción de las cuotas soportadas en su actividad, al utilizar las entregas de bienes y prestaciones de servicio que las originan exclusivamente en la realización de la operación a que se refiere el punto primero, exenta de IGIC en aplicación del artículo 50.Uno.20º de la Ley 4/2012.

Tercero.- Si tras la disolución de la UTE, la sociedad mercantil consultante, titular de la parcela, continúa la actividad de promoción inmobiliaria, con inicio material de las obras, en la

entrega posterior de la parcela en curso de urbanización o ya urbanizada no será de aplicación la exención del IGIC establecida en el artículo 50.Uno.20º de la Ley 4/2012.

Por el contrario, si nuevamente se transmite la parcela sin haber iniciado materialmente las obras de urbanización, será aplicable la exención del IGIC establecida en el artículo 50.Uno.20º de la Ley 4/2012, y la sociedad consultante no podrá ejercer el derecho a la deducción de las cuotas soportadas en su actividad, al utilizar las entregas de bienes y prestaciones de servicio que las originan exclusivamente en la realización de la operación a que se refiere el punto primero, exenta de IGIC.

La presente consulta se emite conforme a la legislación vigente a la fecha de firma de la misma y a los efectos que establece la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Santa Cruz de Tenerife, 30 de noviembre de 2012

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván