CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 2144 (31/10/22)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	DOMICILIO A EFECTO DE NOTIFICACIONES

CONCEPTO IMPOSITIVO	NORMATIVA APLICABLE
Impuesto General Indirecto Canario	Arts. 4 y 5 Ley 20/1991
Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados	Arts. 50.Uno.22º y 26º, 51.1.c) Ley 4/2012 Arts. 57 y 58 Reglamento de gestión

CUESTIÓN PLANTEADA

Un ente público territorial va a ser adjudicatario de un edificio de viviendas y locales en construcción ubicado en Canarias como dación en pago de deudas. El deudor es una sociedad mercantil cuyo objeto social es la promoción y la venta de las viviendas y locales promovidas.

El ente público consultante entiende que aunque se trate de una entrega por parte de una sociedad mercantil, la transmisión se efectúa al margen de su actividad empresarial o profesional, por lo que no se encontraría sujeta al IGIC sino a la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD). Consulta la verificación de dicho criterio, caso de respuesta negativa consulta la tributación en el IGIC.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

La transmisión del edificio sin terminar su construcción objeto de consulta, es una entrega de bienes realizada por un empresario a título oneroso en el desarrollo de su actividad empresarial, por lo que constituye una operación sujeta al IGIC y no sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, siendo aplicable el tipo general del 7 por ciento.

El ente público territorial adjudicatario del edificio como dación en pago de deudas, es el sujeto pasivo por inversión de esta entrega de bienes sujeta al IGIC, sin que exista ninguna exención que impida el nacimiento de la obligación tributaria principal; estando obligado a declarar la cuota del IGIC devengada a través del modelo 412 de autoliquidación ocasional correspondiente al mes natural en que se ha devengado la cuota del IGIC. El plazo de presentación del modelo 412 es el mes natural siguiente al del devengo del Impuesto.

El hecho de que sea el ente público territorial el obligado a cumplir la obligación de pago del tributo, no supone la aplicación de la exención subjetiva prevista en el artículo 50.Uno.26º de la Ley 4/2012 que resulta aplicable a las operaciones interiores que realiza el ente público territorial y no a las adquisiciones de bienes o servicios que efectúa, que es el supuesto de adjudicación a su favor de un bien inmueble en dación en pago de una deuda.

Servicio de Política Tributaria
Avda. José Manuel Guimerá, nº 10 - Edf. Servicios Múltiples II Planta 5ª | CP 38003 Santa Cruz de Tenerife | Tfno: 922 475 100

Visto escrito presentado por , en el que se formula consulta relativa al Impuesto General Indirecto Canario y al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, este centro directivo en uso de la atribución conferida por 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) y en el artículo 55.2.a) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía (en adelante, Ley 22/2009) y se modifican determinadas normas tributarias, y en relación con el artículo 22.3.C).k) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Hacienda, Presupuestos y Asuntos Europeos, aprobado por el Decreto 175/2022, de 3 de agosto, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- Un ente público territorial va a ser adjudicatario de un edificio de viviendas y locales en construcción ubicado en Canarias como dación en pago de deudas. El deudor es una sociedad mercantil cuyo objeto social es la promoción y la venta de las viviendas y locales promovidas.

El ente público consultante entiende que aunque se trate de una entrega por parte de una sociedad mercantil, la transmisión se efectúa al margen de su actividad empresarial o profesional, por lo que no se encontraría sujeta al IGIC sino a la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD). Consulta la verificación de dicho criterio, caso de respuesta negativa consulta la tributación en el IGIC.

SEGUNDO.- El artículo 4.1 de la Ley 20/1991, regulador del hecho imponible por operaciones interiores en el IGIC, dispone:

> *"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".*

Sin ánimo de ser exhaustivo en el análisis de los distintos elementos que conforman el hecho imponible en las operaciones interiores, dado que resulta evidente que nos encontramos ante una entrega de bienes, transmisión del poder de disposición a través de la forma jurídica de dación en pago de deuda, a título oneroso, puesto que la contraprestación por parte del ente público territorial es la extinción de una deuda previa, exclusivamente analizaremos si la sociedad mercantil deudora que es empresario o profesional y si la adjudicación se realiza en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.

El artículo 5.2 de la Ley 20/1991 dispone:

> *"2. A los efectos de este Impuesto se reputarán empresarios o profesionales:*
>
> *1°. 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."

A la vista de esta redacción, se presume que las sociedades mercantiles son empresarios o profesionales a efectos del IGIC, salvo prueba en contrario (presunción *iuris tantum*) que deberá aportar aquél que desee hacer valer que no nos encontramos ante un empresario o profesional.

A pesar de que Canarias no forma parte del territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y la jurisprudencia comunitaria relativa a dicho tributo no resulta directamente aplicable, hemos expresado en muchas ocasiones que existiendo identidad de regulación en el IGIC y el IVA en una materia objeto de consulta, resulta un elemento determinante para el análisis de las cuestiones planteadas y en la formación de la doctrina administrativa.

La jurisprudencia comunitaria ha señalado básicamente a las sociedades holdings (siempre que su único objetivo sea la mera adquisición de participaciones en otras empresas, que no constituye una explotación de un bien con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo, sin que intervenga en gestión o dirección de las empresas participadas) y sociedades patrimoniales (mera tenencia de bienes inmuebles sin el propósito o la intención de destinarlos al desarrollo de una actividad económica), como ejemplos en los que no se puede predicar la condición de empresarios o profesionales de todas las sociedades mercantiles.

Si una sociedad mercantil desarrolla una actividad económica, puesto que ordena por cuenta propia factores de producción materiales y humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, tendrá la consideración de empresario o profesional y esta cualidad envuelve a toda operación que realice, ya sea de forma habitual o de forma ocasional. En estas circunstancias no cabe valorar que una sociedad mercantil que desarrolla una actividad económica, pueda disponer de la consideración dual de empresario o profesional respecto a unas operaciones, y no disponer de tal consideración respecto a otras operaciones. Esto se manifiesta claramente en el contenido de la letra a) del número 6 del artículo 5 de la Ley 20/1991 (la negrita es nuestra):

*"6. 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.

(..)"

Partiendo que la sociedad mercantil deudora desarrolla una actividad económica (promoción de edificaciones para su posterior transmisión) que le confiere la condición de

empresario o profesional, toda operación que realice se considera efectuada en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.

Derivado de todo lo expuesto, la entrega de la edificación por parte de la sociedad mercantil en dación en pago de una deuda, se encuentra sujeta al IGIC.

La siguiente cuestión a analizar es si resulta aplicable algún supuesto de exención, dado que de ser aplicable tributaría, de acuerdo con el artículo 4.4 de la Ley 20/1991 y en todo caso, por la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD).

> *"4. Las operaciones sujetas a este Impuesto no estarán sujetas al concepto "transmisiones patrimoniales onerosas" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.*
>
> *Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior las entregas y arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando estén exentos del Impuesto, salvo en los casos en que el sujeto pasivo renuncie a la exención en las circunstancias y con las condiciones recogidas en el artículo 50.cinco de la Ley de la Comunidad Autónoma de Canarias 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales".*

Al tratarse de la entrega de una edificación realizada por una persona jurídica, la única exención que podría concurrir en esta operación, es la regulada en el artículo 50.Uno.22º de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012):

> *"Artículo 50.- Exenciones en operaciones interiores:*
>
> Uno. *Están exentas del Impuesto General Indirecto Canario las siguientes operaciones:*
>
> *(...)*
>
> *22º. Las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación.*
>
> *(...)"*

La aplicación de lo dispuesto en el artículo 50.Uno.22º de la Ley 4/2012 requiere que se trate de una edificación terminada (construida o rehabilitada). Dado que el bien inmueble objeto de entrega no está finalizada su construcción, en ningún caso resulta aplicable este supuesto de exención.

En definitiva, la transmisión en dación en pago de deuda objeto de consulta está sujeta y no exenta en el IGIC, por lo que, de conformidad con el artículo 4.4 de la Ley 20/1991, ello conlleva la no sujeción a la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPAJD.

Llegados a este punto, habrá que analizar quién es el sujeto pasivo obligado a cumplir la obligación tributaria principal, que no es otra que el pago del Impuesto devengado.

El artículo 19 de la Ley 20/1991 regulador de los sujetos pasivos en las entregas de bienes y en las prestaciones de servicios, dispone:

"1. Son sujetos pasivos del Impuesto:

1.º Con carácter general, las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al Impuesto.

2.º Excepcionalmente, se invierte la condición de sujeto pasivo en los empresarios o profesionales y, en todo caso, en los entes públicos y personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales, para quienes se realicen las operaciones sujetas a gravamen en los siguientes supuestos:

(...)

f) Cuando las citadas operaciones constituyan daciones en pago de deudas.

(...)".

De su lectura se concluye de forma clara, que es de aplicación la regla especial de la inversión del sujeto pasivo, y que, por tanto, el ente público territorial que recibe el edificio como dación en pago de deudas, es el sujeto pasivo de esta entrega de bienes sujeta al IGIC.

Cierto es que el artículo 50.Uno.26º de la Ley 4/2012 establece un supuesto de exención respecto a las entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas por el Estado, la Comunidad Autónoma de Canarias y las entidades locales canarias; pero como se indica es aplicable a operaciones de "venta" de bienes o servicios que realicen los entes territoriales citados, y no a operaciones de "compra" de bienes o servicios, aunque, por diversas circunstancias, se invierte la condición de sujeto pasivo en el ente público territorial adquirente, no siendo aplicable la regla general de que el sujeto pasivo sea el empresario o profesional que entrega el bien o presta el servicio.

En virtud de lo establecido en el artículo 51.1.c) de la Ley 4/2012, el tipo general del IGIC es el 7 por ciento.

El citado artículo 51.1.c) señala:

"1. Los tipos de gravamen en el impuesto general indirecto canario serán los siguientes:

(...)

c) El tipo general del 7 por ciento, aplicable a las entregas de bienes y prestaciones de servicios que no se encuentren sometidas a ninguno de los otros tipos impositivos previstos en el presente artículo".

Y el artículo 51.2 añade que *"Lo establecido en el presente artículo ha de entenderse sin perjuicio de los que se establece en los artículos 58, 59, 60 y 61 de esta ley".*

Dado que lo que se entrega es un edificio, y no viviendas, no cabe aplicar ninguno de los tipos reducidos vigentes, esto es, ni el cero, ni el 3 por ciento, ni el 5 por ciento.

Por último, debemos examinar cómo autoliquida la cuota devengada del IGIC el ente público territorial sujeto pasivo por inversión.

Puesto que las operaciones empresariales o profesionales que realicen los entes públicos territoriales, o bien están no sujetas en virtud del artículo 9.9º de la Ley 20/1991, o bien exentas por aplicación del citado anteriormente artículo 50.Uno.26º de la Ley 4/2012; los entes públicos territoriales no están obligados a presentar autoliquidaciones periódicas, de acuerdo con lo establecido en el artículo 57.2.a) del Reglamento de gestión de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, aprobado por el Decreto 268/2011, de 4 de agosto (en adelante, Reglamento de gestión).

Las obligaciones fiscales de los sujetos pasivos del IGIC están recogidas en el artículo 59 de la Ley 20/1991, siendo aplicable en el supuesto planteado en la consulta, lo previsto en su número 3:

"Artículo 59. Obligaciones de los sujetos pasivos.

1. Los sujetos pasivos estarán obligados a:

(...)

3. Los sujetos pasivos que no están obligados a presentar declaraciones-liquidaciones periódicas deberán presentar una declaración-liquidación ocasional en el caso de estar obligados a declarar, en la forma y plazos que se establezcan reglamentariamente".

El desarrollo normativo al que se refiere este número 3, lo encontramos en el artículo 58 del Reglamento de gestión regulador de las autoliquidaciones ocasionales:

"Artículo 58. Autoliquidaciones ocasionales.

1. Están obligados a presentar la autoliquidación ocasional a que se refiere el artículo 59.3 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias:

a) Los empresarios o profesionales que no están obligados a presentar autoliquidaciones periódicas, cuando tengan la obligación de declarar una cuota devengada del Impuesto General Indirecto Canario.

(...)

d) Los entes públicos y personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales, en los supuestos de inversión del sujeto pasivo a que se refiere el artículo 19.1.2º de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias".

Continúa el apartado 3 de este mismo artículo, señalando el plazo mensual y, para el lugar y la forma de presentación, hace remisión a la correspondiente Orden del Consejero:

"3. El período de liquidación coincidirá con el mes natural y la autoliquidación ocasional deberá presentarse en la forma y plazos que se establecen a continuación:

a) La autoliquidación ocasional deberá ajustarse al modelo que apruebe el Consejero competente en materia tributaria.

b) El plazo de presentación de la autoliquidación ocasional será el mes natural siguiente a la finalización del período de liquidación mensual.

c) Cada autoliquidación ocasional comprenderá todas las entregas de bienes o prestaciones de servicios devengadas en el mes a que se refiera.

d) El lugar y condiciones de presentación de las autoliquidaciones ocasionales serán determinadas por el Consejero competente en materia tributaria.".

El modelo de autoliquidación ocasional es el 412, aprobado por la Orden de 24 de marzo de 1998, por la que se aprueba el modelo 412 Declaración-Liquidación Ocasional del Impuesto General Indirecto Canario.

El plazo de presentación es el mes natural siguiente a la finalización del período de liquidación, que es el mes natural anterior.

TERCERO,- Conforme a todo lo expuesto, es criterio vinculante de este centro directivo que la transmisión del edificio sin terminar su construcción objeto de consulta, es una entrega de bienes realizada por un empresario a título oneroso en el desarrollo de su actividad empresarial, por lo que constituye una operación sujeta al IGIC y no sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, siendo aplicable el tipo general del 7 por ciento.

El ente público territorial adjudicatario del edificio como dación en pago de deudas, es el sujeto pasivo por inversión de esta entrega de bienes sujeta al IGIC, sin que exista ninguna exención que impida el nacimiento de la obligación tributaria principal; estando obligado a declarar la cuota del IGIC devengada a través del modelo 412 de autoliquidación ocasional

correspondiente al mes natural en que se ha devengado la cuota del IGIC. El plazo de presentación del modelo 412 es el mes natural siguiente al del devengo del Impuesto.

El hecho de que sea el ente público territorial el obligado a cumplir la obligación de pago del tributo, no supone la aplicación de la exención subjetiva prevista en el artículo 50.Uno.26º de la Ley 4/2012 que resulta aplicable a las operaciones interiores que realiza el ente público territorial y no a las adquisiciones de bienes o servicios que efectúa, que es el supuesto de adjudicación a su favor de un bien inmueble en dación en pago de una deuda.

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, 31 de octubre de 2022

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA,
PLANIFICACIÓN Y ASUNTOS EUROPEOS

Fermín Delgado García