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

**CONSULTA TRIBUTOS REF**
**CONSULTA Nº 2143 (20/10/22)**

| **PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE** | **DOMICILIO A EFECTO DE NOTIFICACIONES** |
|---|---|
| **CONCEPTO IMPOSITIVO**<br>Impuesto General Indirecto Canario<br>Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados | **NORMATIVA APLICABLE**<br>Art. 4.4 Ley 20/1991<br>Art.50.Uno.22º Ley 4/2012<br>Art. 51 y 58 Ley 4/2012<br>Art. 31.2 TRITPAJD<br>Art. 36 y 37 Decreto Legislativo 1/2009 |

**CUESTIÓN PLANTEADA**

El Ayuntamiento consultante va a iniciar un expediente de permuta de un solar de su propiedad con una entidad mercantil que va a construir un edificio situado un terreno mayor que incluye dicho solar; a cambio, el Ayuntamiento recibirá un local de dicho edificio, una vez que se haya terminado.

Este local se destinará al servicio público, como espacio multifuncional, tipo almacén.

Teniendo en cuenta lo anterior se realizan las siguientes preguntas:

1.- ¿A qué tributación está sujeta la entrega del solar del Ayuntamiento? ¿A quién corresponde su abono?

2.- ¿A qué tributación está sujeta el pago anticipado consistente en la entrega diferida del local al Ayuntamiento? ¿A quién corresponde su abono?

3.- En caso de que ambas entregas estén sujetas a tributación, al ser valores equivalentes ¿pueden compensarse y cómo? ¿Podría reflejarse esa compensación en la propia escritura de permuta de cosa futura y hacer constar esa circunstancia en la liquidación?

**CONTESTACIÓN VINCULANTE**

- La entrega del solar por el Ayuntamiento a cambio de un local aún sin construir, es una operación sujeta al IGIC, pero exenta, y consecuentemente, al tratarse de un bien inmueble, sujeta al concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPAJD, siendo el tipo de gravamen aplicable el 6,5 por 100. Será sujeto pasivo la entidad mercantil adquirente.

- La entrega del local realizada por la entidad mercantil a cambio del solar, una vez se termine su construcción, es una operación sujeta al IGIC, siendo el sujeto pasivo la citada

entidad quien estará obligada a repercutir la cuota tributaria al Ayuntamiento. El devengo del IGIC se producirá de manera anticipada en el momento de la transmisión del solar por parte del Ayuntamiento, siendo la base imponible, conforme al artículo 23.1 de la Ley 20/1991, el importe , expresado en dinero, acordado por el Ayuntamiento y la entidad mercantil.

- El tipo impositivo aplicable a la entrega del local es el general del 7 por ciento. No obstante, será aplicable el tipo cero si se cumplen los dos requisitos siguientes:

i) Que el local adquirido por el Ayuntamiento disponga de la consideración de obra de equipamiento comunitario por destinarse al desarrollo de uno de los servicios mínimos que se mencionan expresamente en el artículo 26.1 de la Ley 7/1985.

ii) Que se cumplan el requisito de comunicación a la Agencia Tributaria Canaria y a la entidad mercantil consultante, por parte del Ayuntamiento adquirente.

- En relación a la entrega del local, en el caso de que se cumplieran los requisitos del artículo 31.2 del TRITPAJD, el Ayuntamiento consultante sería el sujeto pasivo de la modalidad Actos Jurídicos Documentados del ITPAJD, por la cuota fija y variable devengada; estando exento por la cuota variable, la cuota fija ascendería a 0,30 € por pliego y 0,15 € por folio, según el artículo 31.1 del TRITPAJD.

- No cabe dar por cumplidas las obligaciones tributarias generadas por el IGIC y por el ITPAJD, por el hecho de que los valores de los bienes permutados sean equivalentes y así se “compensen” las partes, puesto que son obligaciones independientes, con bases imponibles y tipos de gravamen específicos.

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.-** El Ayuntamiento consultante va a iniciar un expediente de permuta de un solar de su propiedad con una entidad mercantil que va a construir un edificio situado un terreno mayor que incluye dicho solar; a cambio, el Ayuntamiento recibirá un local de dicho edificio, una vez que se haya terminado.

Este local se destinará al servicio público, como espacio multifuncional, tipo almacén.

Teniendo en cuenta lo anterior se realizan las siguientes preguntas:

1.- ¿A qué tributación está sujeta la entrega del solar del Ayuntamiento? ¿A quién corresponde su abono?

2.- ¿A qué tributación está sujeta el pago anticipado consistente en la entrega diferida del local al Ayuntamiento? ¿A quién corresponde su abono?

3.- En caso de que ambas entregas estén sujetas a tributación, al ser valores equivalentes ¿pueden compensarse y cómo? ¿Podría reflejarse esa compensación en la propia escritura de permuta de cosa futura y hacer constar esa circunstancia en la liquidación?

**SEGUNDO.-** La respuesta a la primera pregunta, conlleva determinar la sujeción de esta operación al Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), como operación interior, o, al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, ITPAJD), modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

El deslinde entre figuras exige analizar primeramente la sujeción al IGIC, en virtud de lo dispuesto en el artículo 4.1 de la Ley 20/1991:

> *"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".*

De su lectura se desprende que son varios los requisitos que deben concurrir para que haya hecho imponible, y, en este sentido, la Ley 20/1991, recoge la delimitación de cada uno de ellos:

En primer lugar, la definición de "*entrega de bienes*" se regula en su artículo 6, tanto con carácter general, como particular, sin que tengamos que entrar en esta última, por no concurrir ningún supuesto en nuestra consulta:

*"Artículo 6.- Concepto de entrega de bienes*

*1. Se entiende por entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales.*

*(...).*

*2. En particular, se consideran entregas de bienes:*

*(...)".*

En segundo lugar, el concepto de "*prestación de servicios*" se encuentra recogido en su artículo 7 también en un doble sentido, general y particular, sin que proceda analizar el contenido de este último, al no tener la operación descrita esta calificación:

*"Artículo 7.- Concepto de prestación de servicios.*

*1. A los efectos de este Impuesto se entiende por prestación de servicios toda operación sujeta al mismo que no tenga la consideración de entrega de bienes ni de importación de bienes.*

*2. En particular, se consideran prestaciones de servicios:*

*(...)".*

En tercer lugar, la consideración de "*empresarios o profesionales"*, está prevista en su artículo 5, igualmente en un sentido general y otro particular, de conformidad con lo establecido en los números 1, 2 y 4 de dicho precepto:

*"Artículo 5.- Concepto de actividades empresariales y profesionales.*

*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:*

*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.*

*3. (...)*

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

*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.*

*En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes y quienes constituyan, amplíen o transmitan derechos reales de goce o disfrute sobre bienes inmuebles.*

*b) 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.*

*(...)"*

En cuarto lugar, se exige que las entregas de bienes y prestaciones de servicios sean "*a título oneroso*", pero no se recoge su definición en la Ley 20/1991, por lo que, en virtud de lo dispuesto en el artículo 3 del Código Civil, acudimos a su sentido propio; y, a estos efectos, el Diccionario Panhispánico del español jurídico entiende que la expresión "*a título oneroso*" significa *"En contrapartida patrimonial en las prestaciones u obligaciones que contrae una de las partes de un negocio jurídico*". Por tanto, es necesario que la entrega o la prestación realizada, sea retribuida, no gratuita.

En quinto lugar, se advierte que estas operaciones pueden ser habituales u ocasionales, por lo que, entendemos que, al ser indiferente el elemento temporal, no estamos realmente ante un requisito que haya de ser cumplido, sino ante una característica delimitadora del hecho imponible.

Y en sexto y último lugar, es necesario que estas operaciones, con las condiciones ya descritas, lo sean "*en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional*". A estos efectos, el número 6 del artículo 5 de la Ley 20/1991 dispone:

*"Artículo 5.- Concepto de actividades empresariales y profesionales.*

*(...)*

*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.*

*(...)"*

Aplicando todos los elementos delimitadores del hecho imponible del IGIC, analizaremos seguidamente si se dan todos en los actos descritos en la consulta presentada. Para ello vamos a diferenciar las dos operaciones que concurren en la permuta, por un lado, la entrega del solar por el Ayuntamiento, y, por otro lado, la entrega del local por la entidad constructora:

1- La transmisión del pleno dominio del solar y del local, se califica, a efectos del IGIC, como una entrega de bienes, y no como una prestación de servicios, dado que, tanto el Ayuntamiento como la entidad promotora, están transmitiendo el poder de disposición de ambos inmuebles.

2- El Ayuntamiento que realiza la entrega del solar, está actuando en igualdad de condiciones que los empresarios o profesionales, y no en el ejercicio de una función pública, sin que concurran las circunstancias que delimitan la no sujeción de sus operaciones, en los términos fijados en el artículo 9.9º de la Ley 20/1991, pues hay contraprestación y no es de naturaleza tributaria.

Y la entidad que realiza esta entrega de bienes, tiene la consideración de empresario o profesional, tanto con carácter general, como particular; en el primer caso, por ser una sociedad mercantil (salvo que demuestre que no tiene aquella consideración, lo cual no se desprende del escrito de la consulta), y, en el segundo caso, por construir el edificio en el que se ubicará el local, con la intención de venderlo, o, permutarlo.

3.- Las entregas de bienes se realizan a título oneroso, ya que la contraprestación por la entrega del solar es un local, y la correspondiente al local es el solar.

4.- La entrega de ambos bienes, se enmarca en las operaciones que habitualmente realizan las dos entidades; no obstante, la existencia o no de habitualidad, entendemos, no es un elemento esencial del hecho imponible, puesto que también entraría si se tratara de una entrega ocasional.

5.- Y, por último, las entregas citadas se producen en el desarrollo de sus actividades empresariales. Así, en el caso del Ayuntamiento, al estar actuando como empresario las actividades que desarrolla no son en el ejercicio de sus funciones públicas, sino como sujetos de derecho privado; y, en lo que respecta a la entidad constructora del local, siguiendo lo dispuesto en el artículo 5.6.a) de la Ley 20/1991, se considera, en todo caso, realizada en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional, la entrega de un bien efectuada por una sociedad mercantil que tenga la condición de empresario o profesional.

Estando claro que estas transmisiones de dominio del solar y del local, constituyen hecho imponible del IGIC, al ser unas entregas de bienes realizadas por empresarios a título oneroso en el desarrollo de una actividad empresarial, nos faltaría, para determinar la sujeción al Impuesto, que estas entregas estén localizadas en el territorio de aplicación del mismo.

En este sentido, para determinar el lugar de realización de las entregas de bienes, el artículo 16 de la Ley 20/1991, recoge una regla general y varias reglas especiales, destacando entre estas últimas la prevista en el número 3º de su apartado Dos para los bienes inmuebles:

*"Artículo 16. Lugar de realización de las entregas de bienes.*

*El lugar de realización de las entregas de bienes se determinará según las reglas siguientes:*

*Uno. Las entregas de bienes que no sean objeto de expedición o transporte, se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto cuando los bienes se pongan a disposición del adquirente en dicho territorio.*

*Dos. También se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto:*

*(...)*

*3.º Las entregas de bienes inmuebles que radiquen en dicho territorio".*

Dado que el solar y el local de las entregas de bienes están situados en Canarias, se concluye fácilmente que las mismas están localizadas en el territorio de aplicación del IGIC.

Por tanto, en virtud de todo lo expuesto anteriormente, estamos ante dos entregas de bienes sujetas al IGIC.

**TERCERO**.- Sin perjuicio de todo lo expuesto en el apartado SEGUNDO de esta consulta, la definitiva tributación en este Impuesto requiere dar un último paso, el relativo a que no concurra ningún supuesto de exención.

Para ello tenemos que analizar, nuevamente, la entrega del solar y la entrega del local, por separado:

-La entrega del solar efectuada por una ente territorial local, como es el Ayuntamiento consultante, es una operación exenta, de conformidad con lo previsto en el artículo 50.Uno.26º 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:*

*(...)*

*26.º Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizados por el Estado, la Comunidad Autónoma de Canarias y las entidades locales canarias.*

*En ningún caso la exención establecida en este número será aplicable a las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por los siguientes entes con personalidad jurídica propia vinculados o dependientes de cualquiera de las Administraciones Públicas:*

*(...)".*

A estos efectos, el artículo 50.Cinco de la Ley 4/2012 no recoge entre los supuestos de renuncia a las exenciones, la del número 26º del apartado Uno de dicho precepto, al contemplarse únicamente para los números 20º y 22º.

La directa consecuencia de esta exención, se contiene en el artículo 4.4 de la Ley 20/1991, lo que conlleva, ya lo adelantamos, la sujeción a la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, 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".*

-La entrega del local realizada por la entidad mercantil, a cambio del solar, es una operación sujeta al IGIC, sin que, atendiendo al tipo de bien y a las condiciones de la entrega, pueda ser de aplicación exención alguna; por lo que, en ningún caso estaría sujeta al concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPAJD.

**CUARTO.**- Habiendo quedado claro que la entrega del solar por parte del Ayuntamiento está sujeta en el IGIC pero exenta, por lo que pasa a tributar por la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPAJD), y que la entrega del local por parte de la entidad mercantil está sujeta al IGIC y no exenta, estamos en disposición de responder todas las preguntas formuladas.

En este sentido, hemos de advertir que, de conformidad con lo previsto en el artículo 55.2.a) de la Ley 22/2009, en relación con los tributos cedidos, como es el ITPAJD, no tenemos competencia para emitir consulta vinculante respecto de algunas de las preguntas realizadas, pero sí respecto de las materias reguladas por esta Comunidad Autónoma en el ejercicio de sus competencias normativas. No obstante lo cual, y con la finalidad de aclarar la completa tributación de esta operación, trataremos de dar respuesta a todo lo planteado, bien con carácter vinculante, o bien meramente informativo, advirtiendo expresamente de este último carácter en cada caso.

1.-La **primera pregunta** es la relativa a la tributación a la que está sujeta la entrega del solar por el Ayuntamiento, y a quién corresponde su abono. Ya hemos adelantado que esta entrega es una operación sujeta al IGIC, pero exenta, y consecuentemente, al tratarse de un bien inmueble, sujeta al concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPAJD.

Se informa, sin carácter vinculante, que el sujeto pasivo en dicho tributo cedido, es el adquirente, en virtud de lo dispuesto en el artículo 8 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (en adelante TRITPAJD). Por lo tanto, el obligado al pago de dicho impuesto será la entidad mercantil adquirente del solar.

Aunque no se ha preguntado de forma expresa en el escrito presentado, debe tenerse en cuenta que la Comunidad Autónoma de Canarias, en el ejercicio de sus competencias normativas, ha regulado el tipo de gravamen aplicable a esta transmisión en el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril (en adelante, Texto Refundido), en cuyo artículo 31 dispone que será el 6,5 por 100.

**2.-**La **segunda pregunta** hace referencia a la tributación a la que está sujeta la entrega diferida del local al Ayuntamiento por la entidad mercantil, y a quién corresponde su abono. También hemos manifestado anteriormente que dicha entrega es una operación sujeta al IGIC, y no exenta; por lo que, en ningún caso estaría sujeta a la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPAJD.

Ahora bien, señalamos, con carácter informativo, que esta no sujeción a dicha modalidad impositiva no impide la posible sujeción a otra modalidad del citado impuesto, a la de Actos Jurídicos Documentados, tanto en que respecta a la cuota fija como a la cuota variable. Ello ocurrirá siempre que se cumplan los requisitos de los apartados 1 y 2 del artículo 31 del TRITPAJD:

*"Artículo 31.*

*1. Las matrices y las copias de las escrituras y actas notariales, así como los testimonios, se extenderán, en todo caso, en papel timbrado de 0,30 euros por pliego o 0,15*

*euros por folio, a elección del fedatario. Las copias simples no estarán sujetas al impuesto.*

*2. Las primeras copias de escrituras y actas notariales, cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los números 1 y 2 del artículo 1 de esta Ley, tributarán, además, al tipo de gravamen que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma.*

*Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado el tipo a que se refiere el párrafo anterior, se aplicará el 0,50 por 100, en cuanto a tales actos o contratos".*

Debiendo tener en cuenta que en la Comunidad Autónoma de Canarias, el tipo de gravamen es el 1 por 100 cuando, dándose estos requisitos, la operación que formaliza la escritura pública o el acta notarial, esté sujeta al IGIC, en virtud de lo establecido en el artículo 36 del Texto Refundido, en el que se regula el tipo de gravamen general, cuando señala que:

*"El tipo de gravamen aplicable a los documentos notariales a que se refiere el artículo 31.2 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por el concepto de actos jurídicos documentados, se fija en el 0,75 por 100. Sin perjuicio de ello, cuando se trate de documentos relativos a operaciones sujetas al Impuesto General Indirecto Canario o al Impuesto sobre el Valor Añadido, el tipo se fija en el 1 por 100".*

Por último, resta determinar quién ha de realizar el pago de ambas obligaciones tributarias que nacen por la entrega del local por la entidad mercantil, esto es, el IGIC, y, en su caso, la modalidad de Actos Jurídicos Documentados del ITPAJD:

2.1).- En el caso del IGIC, el sujeto pasivo, a tenor de lo dispuesto en el artículo 19 de la Ley 20/1991, contempla una regla general y una regla especial, según la situación que concurra y respecto de la que ahora no reproducimos al no converger ninguna:

"*Artículo 19. Sujetos pasivos en las entregas de bienes y en las prestaciones de servicios.*

*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.*

*(...)".*

A ello ha de añadirse que, a tenor del artículo 20 de la Ley 20/1991, el sujeto pasivo del IGIC está obligado a realizar la repercusión de la cuota sobre el destinatario de la operación:

*"Artículo 20. Repercusión del impuesto y rectificación de las cuotas repercutidas.*

*Uno. La repercusión del Impuesto se ajustará a los siguientes requisitos:*

*1. Los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe de impuestos sobre aquél para quien se realice la operación gravada, quedando éste obligado a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en esta Ley, cualesquiera que sean las estipulaciones existentes entre ellos"***.**

De la lectura de ambos preceptos se concluye, que el sujeto pasivo en la entrega del local es la entidad mercantil que la realiza, debiendo repercutir la cuota del IGIC devengado sobre el Ayuntamiento adquirente del mismo, quien ha de soportarla.

2.2).- En el caso de la modalidad Actos Jurídicos Documentados del ITPAJD, informamos, sin carácter vinculante, que el sujeto pasivo es el Ayuntamiento adquirente, de acuerdo con lo previsto en el artículo 29 del TRITPAJD.

Ahora bien, si se dieran los requisitos para la sujeción a la modalidad Actos Jurídicos Documentados del ITPAJD, estaríamos ante una operación sujeta que quedaría exenta, a tenor de lo previsto en el artículo 45.I.A).a) del TRITPAJD; lo cual sólo es de aplicación a la cuota variable de esta modalidad impositiva prevista en el apartado 2 del artículo 31 del TRITPAJD, pero no a la cuota fija regulada en su apartado 1, tal y como contempla el artículo 45.II del mismo cuerpo normativo:

*"Artículo 45.*

*Los beneficios fiscales aplicables en cada caso a las tres modalidades de gravamen a que se refiere el artículo 1 de la presente Ley serán los siguientes:*

*I. A) Estarán exentos del impuesto:*

*a) El Estado y las Administraciones públicas territoriales e institucionales y sus establecimientos de beneficencia, cultura, Seguridad Social, docentes o de fines científicos.*

*Esta exención será igualmente aplicable a aquellas entidades cuyo régimen fiscal haya sido equiparado por una Ley al del Estado o al de las Administraciones públicas citadas.*

*(...)*

*II. Los beneficios fiscales no se aplicarán, en ningún caso, a las letras de cambio, a los documentos que suplan a éstas o realicen función de giro, ni a escrituras, actas o testimonios notariales gravados por el artículo 31, apartado primero".*

No queremos finalizar esta segunda cuestión, sin hacer referencia al artículo 54.1 del TRITPAJD, y a su desarrollo por el artículo 122 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 28 de mayo:

*"Artículo 54.*

*1. Ningún documento que contenga actos o contratos sujetos a este impuesto se admitirá ni surtirá efecto en Oficina o Registro Público sin que se justifique el pago de la deuda tributaria a favor de la Administración Tributaria competente para exigirlo, conste declarada la exención por la misma, o, cuando menos, la presentación en ella del referido documento. De las incidencias que se produzcan se dará cuenta inmediata a la Administración interesada. Los Juzgados y Tribunales remitirán a la Administración tributaria competente para la liquidación del impuesto copia autorizada de los documentos que admitan en los que no conste la nota de haber sido presentados a liquidación en dicha Administración.*

*La justificación del pago o, en su caso, de la presentación del referido documento se hará mediante la aportación en cualquier soporte del original acreditativo del mismo o de copia de dicho original".*

*"Artículo 122. Cierre registral.*

*1. Los Registros de la Propiedad, Mercantiles y de la Propiedad Industrial no admitirán, para su inscripción o anotación, ningún documento que contenga acto o contrato sujeto al impuesto, sin que se justifique el pago de la liquidación correspondiente, su exención o no sujeción.*

*2. A los efectos previstos en el número anterior, se considerará acreditado el pago del impuesto, siempre que el documento lleve puesta la nota justificativa del mismo y se presente acompañado de la correspondiente autoliquidación, debidamente sellada por la oficina que la haya recibido y constando en ella el pago del tributo o la alegación de no sujeción o de la exención correspondiente.*

*3. En estos casos, se archivará en el Registro una copia de dicha autoliquidación y el registrador hará constar, mediante nota al margen de la inscripción, que el bien o derecho transmitido queda afecto al pago de la liquidación complementaria que, en su caso, proceda practicar. En dicha nota se expresará necesariamente el importe de lo satisfecho por la autoliquidación, salvo que se haya alegado la exención o no sujeción.*

*4. La nota se extenderá de oficio, quedando sin efecto y debiendo ser cancelada cuando se presente la carta de pago de la indicada liquidación complementaria y, en todo caso, transcurridos cinco años desde la fecha en que se hubiese extendido".*

Con ello queremos informar que, aunque la operación pudiera estar exenta (o incluso no sujeta) a la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, cuota variable, es necesaria, para su inscripción registral, la presentación ante la Agencia Tributaria Canaria. Para ello, se ha de cumplimentar el modelo 600 de autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y adjuntar el documento que recoge la transmisión del edificio, tal y como exige el artículo 51.1 del TRITPAJD:

*"Artículo 51.*

*1. Los sujetos pasivos vendrán obligados a presentar los documentos comprensivos de los hechos imponibles a que se refiere la presente Ley y, caso de no existir aquéllos, una declaración en los plazos y en la forma que reglamentariamente se fijen".*

Antes de pasar a la última pregunta planteada, la tercera, hay dos cuestiones que debemos abordar, aunque no se hayan preguntado por el consultante, y son las relativas al devengo y al tipo de gravamen aplicable en el IGIC (obviando las mismas en el ITPAJD, al estar exento el Ayuntamiento).

1ª.- En lo que respecta a la primera cuestión, es conveniente saber cuándo se produce el devengo del Impuesto como consecuencia de la entrega del local, si en el futuro cuando se termine el edificio y se realice la efectiva entrega material, o en el momento de la entrega del solar por parte del Ayuntamiento. La respuesta es esta última, cuando el Ayuntamiento consultante entregue el solar a la entidad mercantil.

En efecto, la entrega del solar se configura como un pago anticipado, aunque sea en especie, anterior a la realización del hecho imponible (la futura entrega del local), conforme a lo establecido en el artículo 18 de la Ley 20/1991:

*"Artículo 18. Devengo del Impuesto.*

*Uno. Se devengará el Impuesto:*

*1.º En las entregas de bienes, cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable.*

*(...)*

*Dos. No obstante lo dispuesto en el número uno anterior, en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho impo-*

*nible el Impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos".*

Dado que la entidad mercantil que entregará el local, ya ha percibido el pago del mismo de forma anticipada, aunque sea en especie, con la adquisición del solar, es evidente que hay devengo del IGIC en dicho momento, y no cuando se realice la entrega futura del local.

2ª.- Y en lo que concierne a la segunda cuestión, el artículo 51.1.c) de la Ley 4/2012, regula el tipo general del IGIC, señalando el 7 por ciento desde el 1 de enero de 2020.

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".*

Añadiendo el artículo 51.2 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 local, 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.

Ahora bien, el texto de la consulta señala que el local se destinará al servicio público, por lo que debemos tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 52.i) y j) (el subrayado es nuestro) de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012):

"*El tipo de gravamen cero será aplicable a las siguientes operaciones:*

*(...)*

*i) Las entregas de obras de equipamiento comunitario, cuando se efectúen por los promotores de las mismas."*

*j) Las ejecuciones de obras, con o sin aportación de materiales, consecuencia de contratos directamente formalizados entre una Administración pública y el contratista, que tengan por objeto la construcción y/o ampliación de obras de equipamiento comunitario.*

*A los efectos de lo dispuesto en esta letra y en la anterior, se entenderá por equipamiento comunitario exclusivamente aquel que consiste en:*

*- Las infraestructuras públicas de telecomunicaciones y las instalaciones que estén vinculadas a ellas.*

*- Las infraestructuras públicas de transporte del agua.*

*- Las infraestructuras públicas de generación y transmisión de electricidad.*

*- Las infraestructuras públicas ferroviarias, comprendiendo tanto aquellas en las que la Administración pública competente sea quien las promueva directamente, como cuando la misma actúe de manera indirecta a través de otra entidad que, no teniendo la consideración de Administración pública, sea quien ostente, mediante cualquier título administrativo habilitante concedido por parte de la Administración pública, la capacidad necesaria para contratar la realización de dichas infraestructuras.*

*- Las potabilizadoras, desalinizadoras y depuradoras de titularidad pública.*

*- Los centros docentes de titularidad pública.*

*- Los centros integrantes de la red hospitalaria de titularidad pública.*

*- Los puertos, aeropuertos e instalaciones portuarias y aeroportuarias de titularidad pública.*

*- Los edificios de titularidad pública destinados a servicios sociales especializados en los términos previstos en la Ley 16/2019, de 2 de mayo, de Servicios Sociales de Canarias.*

*- Las afectas al cumplimiento de las competencias legales mínimas previstas en el artículo 26.1 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local.*

*(...)"*

El citado artículo 26.1 de la Ley 7/1985 dispone:

*"1. Los Municipios deberán prestar, en todo caso, los servicios siguientes:*

*a) En todos los Municipios: alumbrado público, cementerio, recogida de residuos, limpieza viaria, abastecimiento domiciliario de agua potable, alcantarillado, acceso a los núcleos de población y pavimentación de las vías públicas.*

*b) En los Municipios con población superior a 5.000 habitantes, además: parque público, biblioteca pública y tratamiento de residuos.*

*c) En los Municipios con población superior a 20.000 habitantes, además: protección civil, evaluación e información de situaciones de necesidad social y la atención*

*inmediata a personas en situación o riesgo de exclusión social, prevención y extinción de incendios e instalaciones deportivas de uso público.*

*d) En los Municipios con población superior a 50.000 habitantes, además: transporte colectivo urbano de viajeros y medio ambiente urbano.*"

El municipio cuyo ayuntamiento plantea la consulta tiene más de 50.000 habitantes, por lo si el local que adquiere se afecta a uno de los servicios que se mencionan expresamente en el artículo 26.1 de la Ley 7/1985, será aplicable el tipo cero.

Ahora bien, el tipo cero solo resulta aplicable cuando se trate de una obra de equipamiento comunitario, y cuando se cumpla los requisitos de comunicación que también vienen contemplados en la citada letra j) del artículo 52 de la Ley 4/2012, aplicable también al supuesto previsto en la letra i), que continúa disponiendo (el subrayado es nuestro):

"*(…)*

*La aplicación del tipo cero a las operaciones a que se refiere la presente letra y la anterior exigirá una comunicación, previa al devengo del impuesto correspondiente a la entrega o la ejecución de obra, por parte de la Administración pública adquirente o contratante a la Agencia Tributaria Canaria, en los términos y plazo que establezca el titular de la consejería competente en materia tributaria. En el supuesto de pagos anticipados, la comunicación deberá ser con ocasión de la realización del primer pago. La inexistencia de esta comunicación o su no presentación en plazo, supondrá la inaplicación del tipo cero.*

*Con independencia de lo expresado en el párrafo anterior y a los efectos de lo dispuesto en esta letra y en la anterior, con carácter previo o simultáneo al devengo del Impuesto correspondiente a la entrega o la ejecución de obra, la Administración pública adquirente o contratante deberá aportar al empresario o profesional transmitente o contratista, una declaración en la que haga constar que el bien entregado o ejecutado cumple con los requisitos para su consideración como construcción o ampliación de una obra de equipamiento comunitario, conforme a los requisitos exigidos en esta letra. En el supuesto de pagos anticipados, la declaración se deberá presentar con ocasión de la realización del primer pago.*

*En el supuesto de inversión del sujeto pasivo prevista en el artículo 19.1.2.º de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, no será necesaria la emisión de la declaración a que se refiere el párrafo anterior.*

*El incumplimiento de los requisitos exigidos en la presente letra, supondrá para la Administración pública adquirente o contratante como beneficiario de los supuestos previstos en esta letra y en la anterior, conforme a lo previsto en el artículo 35.2.k) de a Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la obligación de presentar la*

*declaración ocasional a que se refiere el artículo 59.3 de la Ley 20/1991, correspondiente al período de liquidación mensual en que se devengó el Impuesto, autoliquidando la cuota del impuesto no repercutida por el sujeto pasivo y los correspondientes intereses de demora en los términos previstos en la Ley 58/2003 y en su normativa de desarrollo."*

Una vez analizada la tributación de ambas operaciones, esto es, de la entrega del solar por el Ayuntamiento, y de la entrega del local por la entidad mercantil, hemos dado respuesta a las dos primeras preguntas realizadas, restando únicamente la tercera.

3.- **La tercera pregunta** plantea, en el caso de que ambas entregas estén sujetas a tributación, al ser valores equivalentes, si podrían compensarse y reflejarlo así en la escritura y en la liquidación correspondiente.

Hemos de comenzar por advertir que, el hecho de que el negocio jurídico formalizado entre ambas partes, implique que los bienes permutados tengan un valor equivalente, no significa que en cualquier caso sea ese el importe de la base imponible de los impuestos que gravan, sin exención, dichas operaciones, pues tienen diferentes reglas para su determinación.

Así, si atendemos a las obligaciones tributarias que tienen que cumplir las partes, resulta lo siguiente:

-Que la entidad mercantil es el sujeto pasivo de la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPAJD, por la transmisión del solar que efectúa el Ayuntamiento; la base imponible, según el artículo 10 del TRITPAJD es el valor de referencia del mismo, y si no existiera, el valor de mercado, y el tipo de gravamen es el 6,5 por 100.

-Que la entidad mercantil es el sujeto pasivo del IGIC devengado por el cobro anticipado y en especie, de la entrega del local, cuya base imponible es "*el importe, expresado en dinero, que se hubiera acordado entre las partes*", como regla especial del artículo 23.1 de la Ley 20/1991, sobre la que deberá aplicarse el tipo de gravamen general del 7 por 100 para determinar la cuota tributaria; si bien, es el Ayuntamiento el que deberá soportar la repercusión de dicha cuota impositiva.

-Y, por último, que el Ayuntamiento, en el caso de que se cumplieran los requisitos del artículo 31.2 del TRITPAJD, sería el sujeto pasivo de la modalidad Actos Jurídicos Documentados del ITPAJD, por la cuota fija y variable devengada; estando exento por la cuota variable, la cuota fija ascendería a 0,30 € por pliego y 0,15 € por folio, según el artículo 31.1 del TRITPAJD.

Por lo tanto, no cabe, como dice el Ayuntamiento, dar por cumplidas las obligaciones tributarias generadas por el IGIC y por el ITPAJD, por el hecho de que los valores de los bienes permutados sean equivalentes, puesto que son obligaciones independientes.

A pesar de que el consultante está haciendo referencia a la posibilidad de compensar las deudas tributarias devengadas por ambas entregas, entre las dos partes de la permuta, entendemos que no se está refiriendo a la figura de la compensación, como forma de extinción de la

obligación tributaria, regulada en el artículo 71 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; ya que por estas operaciones no existe crédito alguno a favor de ninguna de las partes, como exige dicho precepto:

*"Artículo 71. Compensación.*

*1. Las deudas tributarias de un obligado tributario podrán extinguirse total o parcialmente por compensación con créditos reconocidos por acto administrativo a favor del mismo obligado, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan.*

*2. La compensación se acordará de oficio o a instancia del obligado tributario.*

*3. Los obligados tributarios podrán solicitar la compensación de los créditos y las deudas tributarias de las que sean titulares mediante un sistema de cuenta corriente, en los términos que reglamentariamente se determinen."*

**QUINTO.-** Conforme a todo lo expuesto, es criterio de este centro directivo que:

- La entrega del solar por el Ayuntamiento a cambio de un local aún sin construir, es una operación sujeta al IGIC, pero exenta, y consecuentemente, al tratarse de un bien inmueble, sujeta al concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPAJD, siendo el tipo de gravamen aplicable el 6,5 por 100. Será sujeto pasivo la entidad mercantil adquirente.

- La entrega del local realizada por la entidad mercantil a cambio del solar, una vez se termine su construcción, es una operación sujeta al IGIC, siendo el sujeto pasivo la citada entidad quien estará obligada a repercutir la cuota tributaria al Ayuntamiento. El devengo del IGIC se producirá de manera anticipada en el momento de la transmisión del solar por parte del Ayuntamiento, siendo la base imponible, conforme al artículo 23.1 de la Ley 20/1991, el importe , expresado en dinero, acordado por el Ayuntamiento y la entidad mercantil.

- El tipo impositivo aplicable a la entrega del local es el general del 7 por ciento. No obstante, será aplicable el tipo cero si se cumplen los dos requisitos siguientes:

i) Que el local adquirido por el Ayuntamiento disponga de la consideración de obra de equipamiento comunitario por destinarse al desarrollo de uno de los servicios mínimos que se mencionan expresamente en el artículo 26.1 de la Ley 7/1985.

ii) Que se cumplan el requisito de comunicación a la Agencia Tributaria Canaria y a la entidad mercantil consultante, por parte del Ayuntamiento adquirente.

- En relación a la entrega del local, en el caso de que se cumplieran los requisitos del artículo 31.2 del TRITPAJD, el Ayuntamiento consultante sería el sujeto pasivo de la modalidad Actos Jurídicos Documentados del ITPAJD, por la cuota fija y variable devengada; estando exento por la cuota variable, la cuota fija ascendería a 0,30 € por pliego y 0,15 € por folio, según el artículo 31.1 del TRITPAJD.

- No cabe dar por cumplidas las obligaciones tributarias generadas por el IGIC y por el ITPAJD, por el hecho de que los valores de los bienes permutados sean equivalentes y así se "compensen" las partes, puesto que son obligaciones independientes, con bases imponibles y tipos de gravamen específicos.

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, teniendo únicamente carácter vinculante lo relativa al IGIC.

Santa Cruz de Tenerife, 20 de octubre de 2022

**EL VICECONSEJERO DE HACIENDA,**
**PLANIFICACIÓN Y ASUNTOS EUROPEOS**

Fermín Delgado García