Administración Tributaria Canaria
Gobierno de Canarias

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	DOMICILIO
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 5.2.1º Ley 20/1991 Art. 5.4.b) Ley 20/1991 Art. 9.8º Ley 20/1991 Art. 10.1.28º Ley 20/1991 Art. 23.3.c) Ley 20/1991 Art. 25.2 Texto Refundido Decreto Legislativo 1/2009

CUESTIÓN PLANTEADA

La persona física consultante no desarrolla actividad económica alguna y pretende realizar la promoción de una edificación para, una vez finalizada, y efectuada la declaración de obra nueva y la división horizontal, efectuar, de forma simultánea, la donación de las viviendas resultantes a sus nietos. Consulta si por dicha actividad tendrá la consideración de empresario a efectos del IGIC y, en el caso de que la respuesta sea afirmativa, como tributaría.

Por otra parte, consulta si la donación se puede beneficiar de la bonificación autonómica del 99,9 por 100 en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Primero.- Tiene la consideración, en todo caso, de empresario a efectos del IGIC una persona física que promueva de forma ocasional una edificación, aunque done todas las viviendas resultantes de la promoción.

Segundo.- Se encuentran sujetas y no exentas en el IGIC las donaciones de las viviendas resultantes de una promoción inmobiliaria efectuada por una persona física a sus nietos, dada la existencia de vinculación entre el empresario y los donatarios. No obstante, tratándose de una persona física que no ha venido desarrollando con anterioridad actividades empresariales o profesionales, dichas donaciones se encuentran sujetas pero exentas al IGIC por aplicación de la exención de la franquicia fiscal prevista en el artículo 10.1.28º de la Ley 20/1991, salvo renuncia a esta exención.

Tercero.- La donación por parte de la persona física consultante, de las viviendas resultantes de la promoción inmobiliaria radicadas en Canarias, disfrutan de una bonificación del 99,9 por 100 en la cuota tributaria del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, siempre y cuando la donación se formalice en documento público y los donatarios tengan residencia habitual en España.

Visto el escrito presentado por , en el que formula consulta tributaria en relación al Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC) y la bonificación autonómica en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, 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), y el artículo 47.2.a) de 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 Estatutos de Autonomía, en relación con el artículo 23.2.t) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda aprobado por el Decreto 12/2004, de 10 de febrero, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La persona física consultante no desarrolla actividad económica alguna y pretende realizar la promoción de una edificación para, una vez finalizada, y efectuada la declaración de obra nueva y la división horizontal, efectuar, de forma simultánea, la donación de las viviendas resultantes a sus nietos. Consulta si por dicha actividad tendrá la consideración de empresario a efectos del IGIC y, en el caso de que la respuesta sea afirmativa, como tributaría.

Por otra parte, consulta si la donación se puede beneficiar de la bonificación autonómica del 99,9 por 100 en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

SEGUNDO.- El artículo 5.4 de la Ley 20/1991 presenta el siguiente tenor (el subrayado es nuestro):

> *"Se considerarán, <u>en todo caso</u>, 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 <u>la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones para su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque se realicen ocasionalmente</u>."*

Por otra parte, el número 2 del mencionado artículo 5 señala lo siguiente (el subrayado es nuestro):

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

Tomás Miller, 38 – 4ª Planta. Avda. 3 de mayo,2 y 4
35071 – Las Palmas de Gran Canaria 38071 – Santa Cruz de Tenerife

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."

La cuestión a discernir es si del análisis conjunto del contenido de los números 2.1º y 4.b) de la Ley 20/1991, la persona física consultante tiene o no la consideración de empresario a efectos del IGIC.

La respuesta es afirmativa por dos razones:

- A efectos del IGIC, la persona física consultante realiza entregas sujetas al IGIC aunque done todos los bienes inmuebles resultantes de la promoción inmobiliaria.

En efecto, el artículo 9.8º de la Ley 20/1991 señala que están no sujetas al Impuesto:

"*Las entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas sin contraprestación, salvo en los supuestos de vinculación a que se refiere el artículo 23, número 3, de esta Ley.*".

El artículo 23.3 de la Ley 20/1991 expresa lo siguiente:

"3. Cuando exista vinculación entre las partes que intervengan en una operación sujeta al Impuesto y no exenta, o no sujeta prevista en el artículo 9.8.º de esta Ley, su base imponible será su valor normal de mercado.

La vinculación podrá probarse por cualquiera de los medios admitidos en derecho. Se considerará que existe vinculación en los siguientes supuestos: (…)

c) En las operaciones realizadas entre el sujeto pasivo y su cónyuge o sus parientes consanguíneos hasta el tercer grado inclusive. (…)"

Puesto que la persona física consultante dona los bienes inmuebles resultantes de su promoción a sus nietos, no se da el supuesto de no sujeción establecido en el artículo 9.8º de la Ley 20/1991, dada la vinculación existente entre el promotor y los destinatarios de las viviendas.

- Por sistemática normativa. La actividad de promoción inmobiliaria, sea desarrollada de forma habitual u ocasional, supone para quien la desarrolle disponer de la consideración de empresario o profesional a efectos del IGIC. Ahora bien, dado el carácter ocasional de la actividad empresarial de promoción inmobiliaria de la persona física consultante, éste tiene la

Tomás Miller, 38 – 4ª Planta. Avda. 3 de mayo,2 y 4

35071 – Las Palmas de Gran Canaria 38071 – Santa Cruz de Tenerife

consideración de empresario, a efectos del IGIC, no por aplicación de lo dispuesto en el artículo 5.2.1º de la Ley 20/1991, que se refiere a las personas o entidades que realicen habitualmente actividades empresariales o profesionales, sino por aplicación de lo establecido en el artículo 5.4.b) de la Ley 20/1991, que expresamente señala la consideración como empresario a quienes promuevan edificaciones, ya sea de forma habitual u ocasional.

Una vez establecido que la persona física consultante tiene la consideración de empresario a efectos del IGIC, como promotor inmobiliario, y que la donación a sus nietos de las viviendas resultantes de la promoción constituyen entregas de bienes en el IGIC, teniendo estas entregas la consideración de primera entrega de edificaciones, conforme a lo dispuesto en el tercer párrafo del artículo 10.1.22º de la Ley 20/1991, es obvio concluir que estamos ante entregas de bienes sujetas y no exentas al IGIC, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 4.1 y 5.6.b) de la Ley 20/1991.

Sin embargo, y dado que el promotor es una persona física que no venía desarrollando con anterioridad actividades empresariales o profesionales, será de aplicación a las entregas de viviendas citadas la exención de la franquicia fiscal prevista en el artículo 10.1.28º de la Ley 20/1991, salvo que se renuncie a dicha exención.

La exención prevista en el citado artículo 10.1.28º presenta el siguiente tenor:

> *"1. Están exentas de este Impuesto:*
>
> *(…)*
>
> *28º. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por sujetos pasivos personas físicas cuyo volumen total de operaciones realizadas durante el año natural anterior no hubiera excedido de 28.000 euros. Este límite se revisará automáticamente cada año por la variación del índice de precios al consumo en Canarias.*
>
> *A los efectos de este apartado, se considerará volumen de operaciones el importe total de las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por el sujeto pasivo durante el año natural anterior, con independencia del régimen tributario o territorio donde se entreguen o presten.*
>
> *Esta exención podrá ser objeto de renuncia en los términos y requisitos que establezca el Gobierno de Canarias. La renuncia a la exención operará respecto a la totalidad de sus actividades empresariales o profesionales."*

Por tanto, salvo renuncia por parte de la persona física consultante de la exención prevista en el artículo 10.1.28º de la Ley 20/1991, la entrega de las viviendas, aún tratándose de la primera entrega efectuada por un promotor, se encuentra sujeta pero exenta ¿en el? ~~al~~ IGIC.

Llegados a este punto hay que señalar que el artículo 4.4.a) de la Ley 20/1991, regulador de la delimitación entre el IGIC y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, ITPAJD), señala que:

Tomás Miller, 38 – 4ª Planta. Avda. 3 de mayo,2 y 4
35071 – Las Palmas de Gran Canaria 38071 – Santa Cruz de Tenerife

"*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 operaciones que se indican a continuación:

a) 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 10, número 4, de la presente Ley."

Con carácter general, las entregas de bienes inmuebles sujetas pero exentas al IGIC pasan a tributar de forma automática, consecuencia de lo dispuesto en el artículo 4.4.a) de la Ley 20/1991, a la modalidad de "transmisiones patrimoniales onerosas" del ITPAJD. Sin embargo, en el caso que nos ocupa se rompe este principio general, puesto que la modalidad de "transmisiones patrimoniales onerosas" únicamente grava transmisiones de bienes y derechos de carácter oneroso (artículos 1.1º y 7.1.A) del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre), sin que la circunstancia de la existencia de vinculación entre las partes tenga efecto alguno en este último tributo.

En definitiva, en el supuesto de no renuncia a la exención prevista en el artículo 10.1.28º de la Ley 20/1991, las donaciones de las viviendas estarán sujetas y exentas al IGIC y no sujetas a la modalidad de "transmisiones patrimoniales onerosas" del ITPAJD.

TERCERO.- La segunda cuestión que plantea el consultante es si a esta donación le es de aplicación la bonificación del 99,9 por 100 de la cuota del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Hay que partir de la base de que con independencia de que la entrega de las viviendas esté sujeta o no sujeta al IGIC, estamos ante una operación que constituye el hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones conforme a lo dispuesto en el artículo 3.1.b) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, Ley 29/1987), siendo el sujeto pasivo el donatario (artículo 5.b) Ley 29/1987).

Ahora bien, el artículo 25.2 del Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos aprobado por el Decreto 1/2009, de 21 de abril (en adelante, Texto Refundido) recoge una bonificación en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones del 99,9 por 100 de la cuota tributaria derivada de las adquisiciones "*inter vivos*", siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- La donación se realice entre personas incluidas en los grupos I y II de parentesco del artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, esto es, descendientes o adoptados, ascendientes o adoptantes y cónyuges (asimilándose a estos últimos las parejas de hecho, en los términos

Tomás Miller, 38 – 4ª Planta. Avda. 3 de mayo,2 y 4

35071 – Las Palmas de Gran Canaria 38071 – Santa Cruz de Tenerife

establecidos por el artículo 12 de la Ley 5/2003, de 6 de marzo, para la regulación de las parejas de hecho en la Comunidad Autónoma de Canarias, conforme al artículo 41 del Texto Refundido).

- La donación se formalice en escritura pública. Dado que se trata de bienes inmuebles, este requisito es imprescindible no sólo para que sea factible la bonificación, sino para que sea válida la donación (artículo 633 del Código Civil).

- La adquisición "*inter vivos*" no se haya beneficiado de esta bonificación en los tres años anteriores, salvo que en ese plazo se produzca su adquisición "mortis causa". Esta salvedad no resulta aplicable al supuesto planteado en la consulta.

La aplicación de esta bonificación, al igual que cualquier otra medida normativa establecida por una Comunidad Autónoma en materia de tributos cedidos, exige que el rendimiento del impuesto se considere producido en dicha Comunidad. Y esto ocurre en el caso planteado por la persona física consultante, cuando los bienes inmuebles radiquen en Canarias y los donatarios sean residentes habituales en España, tal y como dispone el artículo 24.2.b) de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo régimen de financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común y Ciudades con Estatutos de Autonomía.

CUARTO.- Conforme a todo lo expuesto, es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos que:

Primero.- Tiene la consideración, en todo caso, de empresario a efectos del IGIC una persona física que promueva de forma ocasional una edificación, aunque done todas las viviendas resultantes de la promoción.

Segundo.- Se encuentran sujetas y no exentas en el IGIC las donaciones de las viviendas resultantes de una promoción inmobiliaria efectuada por una persona física a sus nietos, dada la existencia de vinculación entre el empresario y los donatarios. No obstante, tratándose de una persona física que no ha venido desarrollando con anterioridad actividades empresariales o profesionales, dichas donaciones se encuentran sujetas pero exentas al IGIC por aplicación de la exención de la franquicia fiscal prevista en el artículo 10.1.28º de la Ley 20/1991, salvo renuncia a esta exención.

Tercero.- La donación por parte de la persona física consultante, de las viviendas resultantes de la promoción inmobiliaria radicadas en Canarias, disfrutan de una bonificación del 99,9 por 100 en la cuota tributaria del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, siempre y cuando la donación se formalice en documento público y los donatarios tengan residencia habitual en España.

Todo lo cual se le comunica de acuerdo con la Disposición Adicional Décima, número tres, de la Ley 20/1991, y con el alcance establecido en el articulo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y se le advierte que la presente consulta no tendrá efectos vinculantes respecto al objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad a su presentación.

Tomás Miller, 38 – 4ª Planta. Avda. 3 de mayo,2 y 4

35071 – Las Palmas de Gran Canaria 38071 – Santa Cruz de Tenerife

Santa Cruz de Tenerife, 10 de julio de 2009

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Francisco Clavijo Hernández

Tomás Miller, 38 – 4ª Planta.
35071 – Las Palmas de Gran Canaria

Avda. 3 de mayo,2 y 4
38071 – Santa Cruz de Tenerife