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 - Fax: 922 922 381

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 1978 (14/11/19)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 9.1º Ley 20/1991 Art. 50.Uno.23º y Cinco Ley 4/2012

CUESTIÓN PLANTEADA

Las sociedades mercantiles consultantes (AP y AHO) son entidades dependientes del mismo grupo. El objeto social de AP consiste exclusivamente en la inversión en solares o inmuebles para destinarlos a uso hotelero; AHO es una compañía básicamente operadora que garantiza un alquiler a los titulares de los inmuebles hoteleros asumiendo la explotación.

AP pretende adquirir un inmueble afecto a una actividad hotelera; por su parte, AHO adquirirá los activos del negocio, tangibles e intangibles, y los necesarios para la propia actividad de explotación del hotel, asumiendo el personal contratado y adquiriendo en dicho momento los sistemas informáticos, elementos de transporte, derechos de propiedad industrial e intelectual, licencias administrativas, subvenciones, cuentas por cobrar, contratos del negocio, suministros, mobiliario, instalaciones, accesorios, equipamiento, maquinaria, existencias operativas y resto del inmovilizado material ubicado en dicho hotel.

Con carácter inmediatamente posterior a la compraventa, AP y AHO suscribirán un contrato en virtud del cual la primera cede a la segunda la explotación del inmueble adquirido como establecimiento hotelero.

Se expresa que la explotación del hotel constituye para el transmitente una unidad productiva autónoma dentro de su organización empresarial, con su propios empleados y activos, que cuenta con los medios materiales y humanos necesarios para la explotación de dicho negocio y está organizado de forma funcionalmente independiente al resto de sus actividades.

Se consulta la tributación en el IGIC de la adquisición del inmueble por parte de AP, en concreto si sería aplicable la no sujeción prevista en el artículo 9.1º de la Ley 20/1991; en caso de respuesta negativa y si la entrega del inmueble se encontrase sujeta y exenta del IGIC por aplicación del artículo 50.Uno.22º de la Ley 4/2012, si pudiera ser de aplicación la renuncia a la exención prevista en el artículo 50.Cinco de la Ley 4/2012. Igualmente se consulta si a la adquisición del negocio hotelero por AHO le pudiera ser de aplicación la no sujeción prevista en el artículo 9.1º de la Ley 20/1991.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

- Por tratarse de una mera cesión de bienes, a la entrega del bien inmueble a AP no le sería de aplicación el artículo 9.1º de la Ley 20/1991, estando sujeta pero exenta al IGIC por aplicación del artículo 50.Uno.23º de la Ley 4/2012, existiendo la posibilidad de aplicar la renuncia a la exención. En caso de renuncia se invertiría la condición de sujeto pasivo en AP.

- Conforme a lo expuesto por las entidades mercantiles consultantes, a la adquisición del negocio hotelero por AHO le resultaría de aplicación la no sujeción prevista en el artículo 9.1º de la Ley 20/1991.

Visto el escrito presentado por , en el que formula consulta relativa al Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), este centro directivo 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 lo sucesivo, Ley 20/1991), en relación con el artículo 21.3.C).l) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Hacienda, aprobado por el Decreto 86/2016, de 11 de julio, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- Las sociedades mercantiles consultantes (AP y AHO) son entidades dependientes del mismo grupo. El objeto social de AP consiste exclusivamente en la inversión en solares o inmuebles para destinarlos a uso hotelero; AHO es una compañía básicamente operadora que garantiza un alquiler a los titulares de los inmuebles hoteleros asumiendo la explotación.

AP pretende adquirir un inmueble afecto a una actividad hotelera; por su parte, AHO adquirirá los activos del negocio, tangibles e intangibles, y los necesarios para la propia actividad de explotación del hotel, asumiendo el personal contratado y adquiriendo en dicho momento los sistemas informáticos, elementos de transporte, derechos de propiedad industrial e intelectual, licencias administrativas, subvenciones, cuentas por cobrar, contratos del negocio, suministros, mobiliario, instalaciones, accesorios, equipamiento, maquinaria, existencias operativas y resto del inmovilizado material ubicado en dicho hotel.

Con carácter inmediatamente posterior a la compraventa, AP y AHO suscribirán un contrato en virtud del cual la primera cede a la segunda la explotación del inmueble adquirido como establecimiento hotelero.

Se expresa que la explotación del hotel constituye para el transmitente una unidad productiva autónoma dentro de su organización empresarial, con su propios empleados y activos, que cuenta con los medios materiales y humanos necesarios para la explotación de dicho negocio y está organizado de forma funcionalmente independiente al resto de sus actividades.

Se consulta la tributación en el IGIC de la adquisición del inmueble por parte de AP, en concreto si sería aplicable la no sujeción prevista en el artículo 9.1º de la Ley 20/1991; en caso de respuesta negativa y si la entrega del inmueble se encontrase sujeta y exenta del IGIC por aplicación del artículo 50.Uno.22º de la Ley 4/2012, si pudiera ser de aplicación la renuncia a la exención prevista en el artículo 50.Cinco de la Ley 4/2012. Igualmente se consulta si a la adquisición del negocio hotelero por AHO le pudiera ser de aplicación la no sujeción prevista en el artículo 9.1º de la Ley 20/1991.

SEGUNDO.- En primer lugar, analizaremos la tributación en el IGIC de la adquisición del inmueble por parte de AP, partiendo del hecho de que el inmueble se entregará "*desnudo*"; es decir, sin los elementos necesarios para su explotación hotelera que serán adquiridos por AHO, consultándose si resulta de aplicación o no a esta entrega el supuesto de no sujeción previsto en el artículo 9.1º de la Ley 20/1991, que dispone lo siguiente (el subrayado es nuestro):

"No están sujetas al Impuesto:

1.º La transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan o sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma en el transmitente, capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, con independencia del régimen fiscal que a dicha transmisión le resulte de aplicación en el ámbito de otros tributos y del procedente conforme a lo dispuesto en el artículo 4.4 de esta Ley.

Quedarán excluidas de la no sujeción a que se refiere el párrafo anterior, las siguientes transmisiones:

a) La mera cesión de bienes o derechos.

b) Las de los bienes muebles o semovientes que, formando parte de las existencias del patrimonio empresarial que se transmite, se lleven a cabo por quien tenga la condición de comerciante minorista de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 50. Tres de la Ley de la Comunidad Autónoma de Canarias 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales, y, en función del destino previsible, el adquirente tenga derecho a la deducción, total o parcial, del Impuesto que se encuentre implícito en la contraprestación en los términos establecidos en el artículo 29.3 de esta Ley.

A estos efectos, únicamente estará exenta del Impuesto, por aplicación del artículo 50.Uno.27.º de la Ley de la Comunidad Autónoma de Canarias 4/2012, la transmisión de los bienes muebles y semovientes que constituyan las existencias del patrimonio empresarial.

c) Las realizadas por quienes tengan la condición de empresario o profesional exclusivamente conforme a lo dispuesto por el artículo 5.4.a) de esta Ley, cuando dichas transmisiones tengan por objeto la mera cesión de bienes o derechos.

d) Las efectuadas por quienes tengan la condición de empresario o profesional exclusivamente por la realización ocasional de las operaciones a que se refiere el artículo 5.4.b) de esta Ley.

A los efectos de lo dispuesto en este apartado, resultará irrelevante que el adquirente desarrolle la misma actividad a la que estaban afectos los elementos adquiridos u otra diferente, siempre que se acredite por el adquirente la intención de mantener dicha afectación al desarrollo de una actividad empresarial o profesional.

En relación con lo dispuesto en este apartado, se considerará como mera cesión de bienes o de derechos, la transmisión de éstos cuando no se acompañe de una estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, que permita considerar a la misma constitutiva de una unidad económica autónoma.

En caso de que los bienes y derechos transmitidos, o parte de ellos, se desafecten posteriormente de las actividades empresariales o profesionales que determinan la no sujeción prevista en este número, la referida desafectación quedará sujeta al Impuesto en la forma establecida para cada caso en esta Ley.

Los adquirentes de los bienes y derechos comprendidos en las transmisiones que se beneficien de la no sujeción establecida en este número se subrogarán, respecto de dichos bienes y derechos, en la posición del transmitente en cuanto a la aplicación de las normas contenidas en el artículo 50.Uno.22.º de la Ley de la Comunidad Autónoma de Canarias 4/2012 y en los artículos 37 a 44 de esta Ley."

Teniendo en cuenta lo subrayado y de acuerdo con la descripción de los hechos realizada por las sociedades mercantiles consultantes, nos encontramos ante la entrega de un inmueble sin transmisión de la estructura necesaria para la explotación hotelera del mismo, por lo que no resultaría de aplicación el supuesto de no sujeción previsto en el artículo 9.1º de la Ley 20/1991 por no constituir el bien corporal que se pretende entregar un elemento patrimonial que constituya una unidad económica autónoma para el transmitente; al contrario, debe catalogarse dicha entrega como una mera cesión de bienes lo que supondría la inaplicabilidad del artículo 9.1º que nos ocupa.

Estaríamos, por tanto, ante una operación sujeta al IGIC de conformidad con los artículos 4.1, 5.2.2º y 5.6.a) de la Ley 20/1991, y puesto que se trataría de la segunda u ulterior entrega de una edificación, la entrega estaría exenta por aplicación de lo dispuesto 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), que dispone:

"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. (...)"

Puesto que la pretensión de AP es ceder en arrendamiento el inmueble adquirido a AHO, prestación de servicios que estaría sujeta y no exenta del IGIC, la cuota que AP soportaría en la adquisición del inmueble podría ser objeto de deducción de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 28.1 y 29.4.1º.a) de la Ley 20/1991. Derivado de todo ello, podría ser de aplicación la renuncia prevista en el artículo 50.Cinco de la Ley 4/2012.

El citado artículo 50.Cinco dispone:

"*Cinco.- Las exenciones relativas a los apartados 20º y 22º del apartado uno anterior podrán ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y se le atribuya el derecho a efectuar la deducción total o parcial del impuesto soportado al realizar la adquisición o, cuando no cumpliéndose lo anterior, en función de su destino previsible, los bienes adquiridos vayan a ser utilizados, total o parcialmente, en la realización de operaciones que origine el derecho a la deducción, y cumpla los siguientes requisitos:*

a) Comunicación fehaciente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega de los correspondientes bienes. Esta comunicación no será necesaria cuando el adquirente sea el sujeto pasivo por inversión.

b) La renuncia se practicará por cada operación realizada por el sujeto pasivo y, en todo caso, deberá justificarse con una declaración suscrita por el adquirente en la que éste haga constar su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total o parcial del impuesto soportado por las adquisiciones de los correspondientes bienes inmuebles."

Por último, debe tenerse en cuenta que de efectuarse la renuncia a la exención se produciría la inversión del sujeto pasivo en AP, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 19.1.2º.g), segundo guión, de la Ley 20/1991:

"*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: (...)*

g) Cuando se trate de las siguientes entregas de bienes inmuebles: (...)

– Las entregas exentas a que se refieren los números 20.º y 22.º del artículo 50.Uno de la Ley de la Comunidad Autónoma de Canarias 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales, en las que el sujeto pasivo hubiera renunciado a la exención. (...)"

Examinaremos, en segundo lugar, la tributación en el IGIC de la adquisición del negocio hotelero por AHO, y en concreto si nos encontramos ante la transmisión de una unidad económica autónoma no sujeta por aplicación de lo dispuesto en el artículo 9.1º de la Ley 20/1991.

De la redacción del artículo 9.1º, que hemos realizado anteriormente, debemos destacar varios aspectos:

a) No está sujeta al IGIC la transmisión de un conjunto de elementos patrimoniales (corporales o incorporales) que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo del Impuesto, sean capaz de funcionar por sus propios medios.

b) El conjunto de bienes corporales e incorporales objeto de transmisión deben encontrarse afectos al desarrollo de actividades económicas en sede del transmitente.

c) En los supuestos de transmisión de elementos patrimoniales que constituyan una unidad económica autónoma para el transmitente, el artículo 9.1º de la Ley 20/1991 no exige que el adquirente desarrolle la misma actividad a la que estaban afectos los elementos adquiridos. Sólo exige que el adquirente acredite la intención de mantener dicha afectación (que ya existía en el transmitente) al desarrollo de una actividad empresarial o profesional.

d) Están excluidas de la no sujeción al IGIC una serie de transmisiones de bienes o derechos, en lo que debemos destacar, a los efectos de la emisión de esta consulta, cuando constituyan una mera cesión de bienes o derechos, entendiéndose por tal "*la transmisión de éstos cuando no se acompañe de una estructura organizativa de factores de producción*

materiales y humanos, o de uno de ellos, que permita considerar a la misma constitutiva de una unidad económica autónoma".

La simple transmisión de elementos patrimoniales aislados no constituye el fundamento ni la finalidad de la no sujeción que nos ocupa.

e) El régimen de no sujeción contemplado en el artículo 9.1º de la Ley 20/1991, debe ir ligado a la existencia de un efecto sucesorio, de ahí la subrogación prevista en el último párrafo del citado artículo 9.1º; tampoco debe contemplarse como un beneficio fiscal, sino como un elemento de no obstaculización de operaciones de reestructuración empresarial para que no se vean impedidas por el coste fiscal de las mismas, y para ello es necesario la existencia de una unidad económica autónoma en sede del transmitente.

Conforme a lo expresado en la consulta presentada, AHO adquirirá los activos del negocio, tangibles e intangibles, y los necesarios para la propia actividad de explotación del hotel, asumiendo el personal contratado y adquiriendo en dicho momento los sistemas informáticos, elementos de transporte, derechos de propiedad industrial e intelectual, licencias administrativas, subvenciones, cuentas por cobrar, contratos del negocio, suministros, mobiliario, instalaciones, accesorios, equipamiento, maquinaria, existencias operativas y resto del inmovilizado material ubicado en dicho hotel.

Igualmente se manifiesta en el texto de la consulta presentada que para el transmitente la explotación del hotel constituye una unidad productiva autónoma dentro de su organización empresarial, con su propios empleados y activos, que cuenta con los medios materiales y humanos necesarios para la explotación de dicho negocio y está organizado de forma funcionalmente independiente al resto de sus actividades.

La cuestión a decidir es si para calificar esta operación como no sujeta al IGIC, es imprescindible también transmitir a AHO el bien inmueble en el que desarrollará la actividad de hostelería.

A juicio de este centro directivo, nos encontramos ante la transmisión de un conjunto de elementos corporales e incorporales que constituye una unidad económica autónoma en sede del transmitente, y no desmerece esta consideración el hecho de que la explotación hotelera sea objeto de transmisión en dos actos diferentes a distintos destinatarios, por una parte, el inmueble a AP y, por otra parte, los elementos tangibles e intangibles necesarios para la actividad de explotación hotelera, asumiendo el personal contratado, a AHO, ya que se tratan de dos operaciones íntimamente ligadas y que, con carácter inmediatamente posterior a la compraventa, AP y AHO suscribirían un contrato en virtud del cual la primera cede a la segunda la explotación del inmueble adquirido como establecimiento hotelero.

TERCERO.- Conforme con lo expuesto, es criterio de este centro directivo, que

- Por tratarse de una mera cesión de bienes, a la entrega del bien inmueble a AP no le sería de aplicación el artículo 9.1º de la Ley 20/1991, estando sujeta pero exenta al IGIC por aplicación del artículo 50.Uno.23º de la Ley 4/2012, existiendo la posibilidad de aplicar la renuncia a la exención. En caso de renuncia se invertiría la condición de sujeto pasivo en AP.

- Conforme a lo expuesto por las entidades mercantiles consultantes, a la adquisición del negocio hotelero por AHO le resultaría de aplicación la no sujeción prevista en el artículo 9.1º de la Ley 20/1991.

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.

Las Palmas de Gran Canaria, 14 de noviembre de 2019

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA,
PLANIFICACIÓN Y ASUNTOS EUROPEOS

Fermín Delgado García