Gobierno de Canarias
Consejería de Hacienda
Viceconsejería de Hacienda y Planificación

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 1843 (09/08/17)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	DOMICILIO
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 4.1 Ley 20/1991 Art. 5.2 , 5.4.a) y 5.5 Ley 20/1991 Art. 6.2.4º Ley 20/1991 Art. 7.2.2º y 6º Ley 20/1991 Art. 9.2º Ley 20/1991 Art. 18.Uno, 21 y 6º y Dos Ley 20/1991 Art. 23.1 Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

La persona física consultante va a celebrar un contrato de arrendamiento de un inmueble, que pretende explotar como "casa rural". Se ha pactado el pago en especie de la renta, mediante la entrega de la obra de rehabilitación a la sociedad mercantil propietaria de la finca, a la finalización del contrato, en el término de veinte años contados desde el inicio de la explotación.

Se consulta el tratamiento de la operación a efectos del IGIC, con especial referencia al devengo del Impuesto.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

1º.- El arrendamiento del inmueble que será objeto de rehabilitación para su posterior explotación como casa rural por la persona física consultante tributará por IGIC en concepto de prestación de servicios, al tipo del 7%.

2º.- La base imponible en dicho arrendamiento estará constituida por el valor acordado por las partes, que, salvo prueba en contrario, estará representado por el importe facturado a la consultante por quien lleve a cabo la ejecución de las obras, o bien por el coste de los bienes o servicios utilizados para la rehabilitación de la finca -incluidos, en su caso, los gastos de personal-, si la obra es ejecutada por ella misma.

3º.- Dado que la contraprestación pactada, es decir, la puesta a disposición de la obra de rehabilitación, no será exigible hasta el momento de la finalización del contrato de arrendamiento, el devengo del IGIC se producirá a 31 de diciembre de cada año por la parte proporcional correspondiente al período transcurrido desde el inicio del contrato o, desde el anterior devengo, hasta la citada fecha.

4º.- Estará sujeta a IGIC, al tipo del 7%, la ejecución de las obras de rehabilitación, produciéndose el devengo, con motivo de la cesión de uso de la finca, que representa un pago a cuenta de dichas obras.

Servicio de Política Tributaria
Avda. José Manuel Guimerá, nº 10
Edf. Servicios Múltiples II Planta 5ª
38003 Santa Cruz de Tenerife
Tfno: (922) 47 51 00 / FAX (922) 92 23 81

FFR

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 artículo único del Decreto 86/2016, de 11 de julio, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La persona física consultante va a celebrar un contrato de arrendamiento de un inmueble, que pretende explotar como "casa rural". Se ha pactado el pago en especie de la renta, mediante la entrega de la obra de rehabilitación a la sociedad mercantil propietaria de la finca, a la finalización del contrato, en el término de veinte años contados desde el inicio de la explotación.

Se consulta el tratamiento de la operación a efectos del IGIC, con especial referencia al devengo del Impuesto.

SEGUNDO.- De conformidad con lo dispuesto en el artículo 4.1 de la Ley 20/1991:

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

El concepto de actividades empresariales o profesionales se define en el artículo 5.1, de la misma Ley en los términos siguientes:

"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."

Por su parte, el artículo 5.2 de la Ley 20/1991 señala:

"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 lo que añade el artículo 5.4. a) de la misma Ley:

"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."

Según se señala en el escrito de consulta, una sociedad mercantil va a ceder en arrendamiento un inmueble de su propiedad a la persona física consultante, a cambio de una contraprestación consistente en la rehabilitación del bien -que "no se encuentra en condiciones "óptimas de habitabilidad" [se cita textualmente]-. Y todo ello, con destino a la explotación de aquél como alojamiento rural. Como consecuencia de esto, tanto la mercantil como la consultante, tendrán la consideración de empresario o profesional a efectos del IGIC y las operaciones que efectúen estarán, en principio, sujetas y no exentas del Impuesto.

El acuerdo que las partes pretenden suscribir constituye un supuesto de arrendamiento complejo, denominado por la doctrina "ad meliorandum", que se caracteriza esencialmente porque el valor de las obras sustituyen total o parcialmente la renta y porque, finalizado el contrato, el arrendatario tendrá derecho a pedir una indemnización al arrendador por el aumento del valor de la finca arrendada por las mejoras realizadas.

Desde el punto de vista tributario, la peculiaridad de su tratamiento en el IGIC radica, por un lado, en que la propia contraprestación pactada por el arrendamiento constituye una operación sujeta al gravamen (tal y como se desprende del artículo 9.2º de la Ley 20/1991, *a contrario sensu*) y, por otro, en el momento en que se entiende producido el devengo del Impuesto.

A continuación analizamos la tributación por IGIC de cada una de las operaciones que confluyen en el caso:

A) ARRENDAMIENTO DE INMUEBLE PARA SU EXPLOTACIÓN COMO CASA RURAL

El **arrendamiento de la finca rústica** que será objeto de rehabilitación para su posterior explotación por la persona física consultante tributará por IGIC en concepto de prestación de servicios, con arreglo a lo establecido en el artículo 7.2.2º de la Ley 20/1991:

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

(...)

2º.- Los arrendamientos de bienes, industria o negocio, empresas o establecimientos mercantiles, con o sin opción de compra."

Al haberse pactado una renta en especie, la base imponible deberá determinarse en atención a las reglas especiales contenidas en el artículo 23.1 de la Ley 20/1991:

1. En las operaciones cuya contraprestación no consista en dinero se considerará como base imponible el importe, expresado en dinero, que se hubiera acordado entre las partes.

Salvo que se acredite lo contrario, la base imponible coincidirá con los importes que resulten de aplicar las reglas siguientes:

1.ª Si los bienes fuesen entregados en el mismo estado en que fueron adquiridos sin haber sido sometidos a proceso alguno de fabricación, elaboración o transformación por el propio sujeto pasivo, o por su cuenta, la base imponible será la que se hubiese fijado en la operación por la que se adquirieron dichos bienes.

Tratándose de bienes importados, la base imponible será la que hubiera prevalecido para la liquidación del impuesto a la importación de los mismos.

2.ª Si los bienes entregados se hubiesen sometido a procesos de elaboración o transformación por el transmitente o por su cuenta, la base imponible será el coste de los bienes o servicios utilizados por el sujeto pasivo para la obtención de dichos bienes, incluidos los gastos de personal efectuados con la misma finalidad.

3.ª No obstante, si el valor de los bienes entregados hubiese experimentado alteraciones como consecuencia de su utilización, deterioro, obsolescencia, envilecimiento, revalorización o cualquier otra causa, se considerará como base imponible el valor de los bienes en el momento en que se efectúe la entrega.

4.ª En el caso de servicios, se considerará como base imponible el coste de prestación de servicios incluida, en su caso, la amortización de los bienes cedidos.

No obstante, si la contraprestación consistiera parcialmente en dinero, se considerará base imponible el resultado de añadir al importe, expresado en dinero, acordado entre las partes, por la parte no dineraria de la contraprestación, el importe de la

parte dineraria de la misma, siempre que dicho resultado fuere superior al determinado por aplicación de lo dispuesto en los párrafos anteriores.

De acuerdo con esto, la base imponible estará constituida por el valor acordado por las partes, que, salvo prueba en contrario, estará representado por el importe facturado a la consultante por quien lleve a cabo la ejecución de las obras, o bien por el coste de los bienes o servicios utilizados para la rehabilitación de la finca -incluidos, en su caso, los gastos de personal-, si la obra es ejecutada por ella misma.

El tipo de gravamen será el general, del 7 por ciento, al que hace referencia el artículo 51.1.d) de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales.

Por lo que respecta al devengo del IGIC, debemos estar a lo previsto en el artículo 18.Uno.6º de la Ley 20/1991:

"6.º En los arrendamientos, en los suministros y, en general, en las operaciones de tracto sucesivo o continuado, en el momento en que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción.

No obstante, cuando no se haya pactado precio o cuando, habiéndose pactado, no se haya determinado el momento de su exigibilidad, o la misma se haya establecido con una periodicidad superior a un año natural, el devengo del Impuesto se producirá a 31 de diciembre de cada año por la parte proporcional correspondiente al periodo transcurrido desde el inicio de la operación, o desde el anterior devengo, hasta la citada fecha.

Se exceptúan de lo dispuesto en los párrafos anteriores las operaciones a que se refiere el párrafo segundo del apartado 1.º precedente."

Así pues, dado que la contraprestación pactada, es decir, la puesta a disposición de la obra de rehabilitación, no será exigible hasta el momento de la finalización del contrato de arrendamiento, el devengo del IGIC se producirá a 31 de diciembre de cada año por la parte proporcional correspondiente al período transcurrido desde el inicio del contrato o, desde el anterior devengo, hasta la citada fecha. Ello implicará prorratear en los años de duración del arrendamiento el importe facturado a la consultante por quien lleve a cabo la ejecución de las obras, o bien por el coste de los bienes o servicios utilizados para la rehabilitación de la finca -incluidos, en su caso los gastos de personal-, si la obra es ejecutada por ella misma.

B) OBRAS DE REHABILITACIÓN DEL INMUEBLE OBJETO DE ARRENDAMIENTO

Cuando, a la finalización del contrato de arrendamiento (en el término de veinte años), la finca sea reintegrada a la sociedad mercantil propietaria de la misma, las **obras de rehabilitación** ejecutadas por la consultante indudablemente habrán favorecido y revalorizado el inmueble que ha sido receptor de las mismas. Por ello, con independencia de que las partes hayan pactado o no una indemnización o resarcimiento por las mejoras [no parece desprenderse del escrito de consulta que así haya sido], esas obras constituyen una

operación sujeta al IGIC, para cuya calificación hemos de acudir, primeramente, a lo dispuesto en el artículo 6.2.4º de la Ley 20/1991:

> *"2. En particular se consideran entregas de bienes:*
>
> *4º.- Las ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación, en el sentido del número 5 del artículo 5 de esta Ley, cuando el empresario que ejecute la obra aporte una parte de los materiales utilizados, siempre que el coste de los mismos exceda del 40 por ciento de la base imponible."*

El citado artículo 5.5 de la Ley 20/1991, en su letra a), establece:

> *"5. A los efectos de este impuesto, se considerarán edificaciones las construcciones unidas permanentemente al suelo o a otros inmuebles, efectuadas tanto sobre la superficie como en el subsuelo, que sean susceptibles de utilización autónoma e independiente.*
>
> *En particular, tendrán la consideración de edificaciones las construcciones que a continuación se relacionan, siempre que estén unidas a un inmueble de una manera fija, de suerte que no puedan separarse de él sin quebranto de la materia ni deterioro del objeto:*
>
> *a) Los edificios, considerándose como tales toda construcción permanente, separada e independiente, concebida para ser utilizada como vivienda o para servir al desarrollo de una actividad económica."*

Por su parte, el artículo 50.Cinco de la Ley territorial 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012) introduce el concepto de obras de rehabilitación de edificaciones, al disponer:

> *Cuatro. A los efectos de este Impuesto, son obras de rehabilitación de edificaciones las que reúnen los siguientes requisitos:*
>
> *1. Que su objeto principal sea la reconstrucción de la edificación a que se refiera, entendiéndose cumplido este requisito cuando más del 50 por ciento del coste total del proyecto se corresponda con obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas de la misma o con obras análogas o conexas a las de rehabilitación.*
>
> *2. Que el coste total de las obras a que se refiera el proyecto exceda del 25 por ciento del precio de adquisición de la edificación si se hubiese efectuado esta durante los dos años inmediatamente anteriores al inicio de las obras de rehabilitación o, en otro caso, del valor de mercado que tuviera la edificación o parte de la misma en el momento de dicho inicio. A estos efectos, se descontará del precio de adquisición o del valor de mercado de la edificación la parte proporcional correspondiente al suelo.*
>
> *Se considerarán obras análogas a las de rehabilitación las siguientes:*
>
> *a. Las de adecuación estructural que proporcionen a la edificación condiciones de*

seguridad constructiva, de forma que quede garantizada su estabilidad y resistencia mecánica.

b. Las de refuerzo o adecuación de la cimentación así como las que afecten o consistan en el tratamiento de pilares o forjados.

c. Las de ampliación de la superficie construida, sobre y bajo rasante.

d. Las de reconstrucción de fachadas y patios interiores.

e. Las de instalación de elementos elevadores, incluidos los destinados a salvar barreras arquitectónicas para su uso por personas con discapacidad.

Se considerarán obras conexas a las de rehabilitación las que se citan a continuación cuando su coste total sea inferior al derivado de las obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas y, en su caso, de las obras análogas a éstas, siempre que estén vinculadas a ellas de forma indisociable y no consistan en el mero acabado u ornato de la edificación ni en el simple mantenimiento o pintura de la fachada:

a'. Las obras de albañilería, fontanería y carpintería.

b'. Las destinadas a la mejora y adecuación de cerramientos, instalaciones eléctricas, agua y climatización y protección contra incendios.

c'. Las obras de rehabilitación energética, considerándose como tales las destinadas a la mejora del comportamiento energético de las edificaciones reduciendo su demanda energética, al aumento del rendimiento de los sistemas e instalaciones térmicas o a la incorporación de equipos que utilicen fuentes de energía renovables."

Según esto, solo en el caso de que se cumplieran las condiciones establecidas en el último precepto transcrito para que las obras que se pretende ejecutar pudieran ser consideradas como de "rehabilitación de edificaciones", y la consultante aportara una parte de los materiales empleados en la ejecución de las mismas, en los términos que señala el 6.2.4º de la Ley 20/1991, -extremos sobre los que no se facilita información en el escrito de consulta-, estaríamos ante una entrega de bienes. De lo contrario, la operación quedaría sujeta a IGIC en concepto de prestación de servicios, en consonancia con lo dispuesto en el artículo 7.2.6º:

"2. En particular, se consideran prestaciones de servicios:
(...)

6º.- Las ejecuciones de obra que no tengan la consideración de entregas de bienes, con arreglo a lo dispuesto en el apartado 4º del número 2 del artículo 6º de esta Ley."

Como ya apuntamos anteriormente, a falta de mayor información, no podemos llegar a ninguna conclusión a este respecto.

Por lo que respecta al devengo del IGIC, en la medida en que la cesión del uso del inmueble, derivada del contrato de arrendamiento, constituye un pago a cuenta de las obras de rehabilitación, aquél se produce con motivo del pago anticipado, de conformidad con lo que establece el artículo 18 de la Ley 20/1991, en sus números Uno.2º y Dos:

"Uno. Se devengará el Impuesto:

2.º En las prestaciones de servicios,cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas.

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

En cuanto a la base imponible en esta operación y al tipo de gravamen aplicable, nos remitimos a lo expresado con anterioridad.

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

1º.- El arrendamiento del inmueble que será objeto de rehabilitación para su posterior explotación como casa rural por la persona física consultante tributará por IGIC en concepto de prestación de servicios, al tipo del 7%.

2º.- La base imponible en dicho arrendamiento estará constituida por el valor acordado por las partes, que, salvo prueba en contrario, estará representado por el importe facturado a la consultante por quien lleve a cabo la ejecución de las obras, o bien por el coste de los bienes o servicios utilizados para la rehabilitación de la finca -incluidos, en su caso, los gastos de personal-, si la obra es ejecutada por ella misma.

3º.- Dado que la contraprestación pactada, es decir, la puesta a disposición de la obra de rehabilitación, no será exigible hasta el momento de la finalización del contrato de arrendamiento, el devengo del IGIC se producirá a 31 de diciembre de cada año por la parte proporcional correspondiente al período transcurrido desde el inicio del contrato o, desde el anterior devengo, hasta la citada fecha.

4º.- Estará sujeta a IGIC, al tipo del 7%, la ejecución de las obras de rehabilitación, produciéndose el devengo, con motivo de la cesión de uso de la finca, que representa un pago a cuenta de dichas obras.

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, 9 de agosto de 2017

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA Y PLANIFICACIÓN

Javier Armas González