Gobierno de Canarias
Consejería de Hacienda
Viceconsejería de Hacienda y Planificación

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 1782 (08/06/16)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO	**NORMATIVA APLICABLE**
Impuesto General Indirecto Canario	Art. 4.1 Ley 20/1991 Art. 6.1 Ley 20/1991 Art. 6.2.7º Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad mercantil consultante se encuentra establecida en Canarias, es sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades y no tiene derecho a la deducción total de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición de bienes o servicios que utiliza en la actividad exenta de enseñanza.

La entidad mercantil consultante mediante escritura notarial suscribe un contrato de arrendamiento con derecho de opción de compra sobre un inmueble.

En el clausulado de dicha escritura se autoriza la ocupación del inmueble, su acondicionamiento e incluso el derecho a subarrendar el inmueble sin consentimiento.

Se pacta que el contrato de arrendamiento con opción de compra tendrá un plazo de cinco años y que llegado el vencimiento del contrato se resolverá sin previo aviso y, en caso, de que fuera voluntad de las partes ampliar su vigencia, se deberá formalizar un nuevo contrato en los términos que libremente se pacten.

Por otra parte expone la entidad mercantil consultante que una de la cláusulas del contrato, que lleva por rúbrica "Participación sobre la plusvalía de una futura venta", dispone: "*Para el supuesto de ser ejercitado el derecho de Opción de Compra por el Optante y perfeccionada la compraventa, adquiriendo, por tanto la titularidad de la Finca, las Partes han convenido la constitución de un derecho a favor de la Concedente sobre el resultado de un posible transmisión futura de la Finca."*

Por último expone que la opción de compra figura contabilizado como inmovilizado en curso dentro del inmovilizado material y no como un derecho y que ha comunicado a las Administraciones públicas el bien inmueble como local permanente de la entidad.

Ha realizado obras en el bien inmueble para el desarrollo de la actividad económica de enseñanza de educación básica.

Conforme a estos hechos, estima la entidad mercantil consultante que la verdadera naturaleza jurídica del contrato suscrito es la de compraventa con pago aplazado, por lo que entiende que la operación debe calificarse, a efectos del IGIC, de entrega de un bien de inversión con ocasión de una inversión inicial, por tratarse de la creación de un establecimiento, a la que sería de aplicación la exención prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994.

Consulta si se ratifica o no su criterio.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

El hecho de que se permita acometer obras, subarrendar sin consentimiento, que se prevea una participación sobre la plusvalía de una futura venta, de la contabilización de la opción de

Avda. José Manuel Guimerá, nº 10
Edf. Servicios Múltiples II Planta 5ª
38003 Santa Cruz de Tenerife
Tfno: (922) 47 66 38 / FAX (922) 47 60 00

compra como inmovilizado material o de haber comunicado a las Administraciones públicas como sede de la entidad mercantil el bien inmueble, no implica que en el supuesto objeto de consulta exista una transmisión del poder de disposición sobre un bien inmueble. Por todo ello, la naturaleza jurídica del contrato objeto de consulta es de arrendamiento con opción de compra y no de contrato de compraventa con precio aplazado.

- No existiendo un compromiso de ejercitar la opción de compra, la cesión del bien inmueble derivada del contrato de arrendamiento con opción de compra debe calificarse de prestación de servicio de arrendamiento de bienes y no de entrega de bienes, por inaplicación de lo dispuesto en el artículo 6.2.7º de la Ley 20/1991. Derivado de todo ello es que no resulta aplicable la exención prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994.

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 adelante, Ley 20/1991), en relación con la letra q) de la Disposición adicional segunda del Decreto 170/2011, de 12 de julio, por la que se determina la estructura central y periférica, así como las sedes de las Consejerías del Gobierno de Canarias, añadida por el apartado Dos de la Disposición final cuarta del Decreto 125/2014, de 18 de diciembre, por el que se aprueba el Estatuto de la Agencia Tributaria Canaria, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La entidad mercantil consultante se encuentra establecida en Canarias, es sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades y no tiene derecho a la deducción total de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición de bienes o servicios que utiliza en la actividad exenta de enseñanza.

La entidad mercantil consultante mediante escritura notarial suscribe un contrato de arrendamiento con derecho de opción de compra sobre un inmueble.

En el clausulado de dicha escritura se autoriza la ocupación del inmueble, su acondicionamiento e incluso el derecho a subarrendar el inmueble sin consentimiento.

Se pacta que el contrato de arrendamiento con opción de compra tendrá un plazo de cinco años y que llegado el vencimiento del contrato se resolverá sin previo aviso y, en caso, de que fuera voluntad de las partes ampliar su vigencia, se deberá formalizar un nuevo contrato en los términos que libremente se pacten.

Por otra parte expone la entidad mercantil consultante que una de la cláusulas del contrato, que lleva por rúbrica "Participación sobre la plusvalía de una futura venta", dispone: "*Para el supuesto de ser ejercitado el derecho de Opción de Compra por el Optante y perfeccionada la compraventa, adquiriendo, por tanto la titularidad de la Finca, las Partes han convenido la constitución de un derecho a favor de la Concedente sobre el resultado de un posible transmisión futura de la Finca."*

Por último expone que la opción de compra figura contabilizado como inmovilizado en curso dentro del inmovilizado material y no como un derecho y que ha comunicado a las Administraciones públicas el bien inmueble como local permanente de la entidad.

Ha realizado obras en el bien inmueble para el desarrollo de la actividad económica de enseñanza de educación básica.

Conforme a estos hechos, estima la entidad mercantil consultante que la verdadera naturaleza jurídica del contrato suscrito es la de compraventa con pago aplazado, por lo que entiende que la operación debe calificarse, a efectos del IGIC, de entrega de un bien de inversión con ocasión de una inversión inicial, por tratarse de la creación de un establecimiento, a la que sería de aplicación la exención prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994.

Consulta si se ratifica o no su criterio.

SEGUNDO.- El artículo 25 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico Fiscal de Canarias (en adelante, Ley 19/1994) regula exenciones aplicables, entre otros tributos, al IGIC. El disfrute de la exención respecto a este tributo requiere el cumplimiento de un conjunto de requisitos y resulta aplicable a la importación o

Avda. José Manuel Guimerá, nº 10
Edf. Servicios Múltiples II Planta 5ª
38003 Santa Cruz de Tenerife
Tfno: (922) 47 66 38 / FAX (922) 47 60 00

entrega de bienes de inversión (asimilándose a las entregas de bienes de inversión las ejecuciones de obra que tengan la condición de prestaciones de servicios y que tengan como resultado un bien de inversión para la entidad adquirente), y de ciertos elementos del inmovilizado inmaterial (derecho de uso de propiedad industrial o intelectual, de conocimientos no patentados y concesiones administrativas).

La cuestión esencial que se debe dilucidar es si la operación objeto de consulta tiene o no, a efectos del IGIC, la consideración de entrega de bien. En caso de respuesta positiva, analizaremos si se cumplen los requisitos para la aplicación de la exención prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994; caso de respuesta negativa, sería la imposibilidad de disfrutar de la citada exención dado que no nos encontramos ante ninguno de los supuestos de elementos del inmovilizado inmaterial citados en el párrafo anterior, ni estar ante una ejecución de obra que tenga como resultado un bien de inversión.

La entidad mercantil consultante suscribe un contrato de arrendamiento con opción de compra pero señala que por los hechos que mencionaremos a continuación debe calificarse en realidad de un contrato de compraventa con precio aplazado y, en consecuencia, nos encontraríamos ante una entrega de bien:

- Se permite subarrendar sin consentimiento.

- Se permite realizar obras.

- Se establece que el contrato de arrendamiento con opción de compra tendrá un plazo de cinco años y que llegado el vencimiento del contrato se resolverá sin previo aviso y, en caso, de que fuera voluntad de las partes ampliar su vigencia, se deberá formalizar un nuevo contrato en los términos que libremente se pacten.

Expone la entidad mercantil consultante que a estos hechos hay que añadir, como refuerzo a la consideración de encontrarnos en realidad ante un contrato de compraventa con precio aplazado, que en caso de ejercicio de la opción de compra y posterior entrega por parte de la entidad mercantil consultante futura, la concedente de la opción de compra tendrá una participación sobre la plusvalía de una futura venta; que ha comunicado a las Administraciones públicas el bien inmueble como local permanente de la entidad mercantil consultante y, por último, la opción de compra figura contabilizado como inmovilizado en curso dentro del inmovilizado material y no como un derecho.

El artículo 13 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, dispone:

> "*Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que se la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez.*"

El artículo 4.1 de la Ley 20/1991, regulador del hecho imponible en las operaciones interiores, dispone:

> "*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***"**

Por otra parte, el artículo 6.1 de la Ley 20/1991 define lo que se entiende por entrega de bienes a efectos del IGIC, y al margen de que en su número 2 concrete determinados supuestos, en los siguientes términos:

"1. Se entiende por entrega de bienes ***l****a transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales.*

A estos efectos se consideran bienes corporales el calor, el frio, la energía eléctrica y las demás modalidades de energía."

Conforme a lo dispuesto en estos preceptos, y tal y como se mantiene de forma generalizada por la más autorizada doctrina, lo relevante, a efectos de determinar si se ha producido el hecho imponible "entrega de bienes", estriba en determinar si se ha producido o no el aspecto material del hecho imponible, es decir, si ha tenido lugar o no la "transmisión del poder de disposición". Es decir, si bien es cierto que no se requiere de forma necesaria que haya una transmisión de la propiedad (o, si se prefiere, una adquisición del pleno dominio), sin embargo, sí que resulta condición necesaria para que estemos ante una entrega de bienes el que se produzca la transmisión del poder de disposición.

Como ha resaltado esa misma doctrina, bajo ningún concepto cabe conceptuar al hecho imponible "entrega de bienes" como una mera situación de hecho desprovista de su sentido jurídico; al respecto, la transmisión de la posesión material de la cosa no implica transmisión del poder de disposición. Debe tenerse en cuenta en este sentido que la "puesta a disposición" de un bien (situación fáctica a la que atiende la norma a efectos de fijar el momento del devengo en las entregas de bienes) no implica necesariamente por sí misma la transmisión del poder de disposición. Por ejemplo, puede producirse una transmisión de las facultades de uso y disfrute de un bien sin que se transmita el poder de disposición, y sólo en este último supuesto estaremos jurídicamente ante una entrega de bienes, mientras que en aquellos otros supuestos en que -sin mediar transmisión del poder de disposición- se ceden facultades de uso u disfrute, nos hallaremos en presencia de prestaciones de servicios y no de entregas de bienes. Precisamente, el artículo 7.2.3º de la Ley 20/1991 califica expresamente como prestaciones de servicios a "l*as cesiones de uso o disfrute de bienes*".

Debe tenerse en cuenta que en su redacción original, el artículo 6.2.1º de la Ley 20/1991, sí que calificaba específica y expresamente como entregas de bienes la "*constitución, ampliación de su contenido o la transmisión de derechos reales de goce o disfrute sobre bienes inmuebles*"; pero tal redacción -téngase en cuenta- fue modificada cuando sólo había transcurrido un año desde la entrada en vigor de dicha norma -desde el 1 de enero de 1994-, en virtud del número tres del artículo primero del Real Decreto-Ley 21/1993, de 29 de diciembre (BOE nº 313, de 31.12.93), confirmándose dicha modificación por el número tres del artículo primero de la Ley 16/1994, de 7 de junio (BOE nº 136, de 08.06.94), la cual derogó el citado Real Decreto-Ley.

Pues bien, la propia Exposición de Motivos de la citada Ley 16/1994 señaló con toda claridad que, entre las modificaciones introducidas por dicha Ley respecto al IGIC se establecía *"la configuración de los derechos reales sobre bienes inmuebles como prestaciones de servicio"*. Luego, desde el punto de vista normativo, podemos y debemos concluir que en todos aquellos supuestos de transmisión de derechos reales en los que no se transmita el poder de disposición estaremos ante una prestación de servicios y nunca de una entrega de bienes.

El hecho de que por parte del propietario del inmueble y único titular del poder de disposición sobre el mismo se hubiera permitido que se ocupase materialmente el inmueble por la entidad mercantil consultante, se autorizase acometer obras o reformas de acondicionamiento o, incluso, se permitiera subarrendar el local, con consentimiento o no del arrendador, no implica la existencia de una transmisión del poder de disposición sobre un bien inmueble. Es típico que en un contrato de arrendamiento de un bien inmueble se permita hacer obras e incluso subarrendar, pero ello no implica que por estas causas nos encontremos ante la transmisión del poder de disposición y por ende catalogar la operación, a efectos del IGIC, como entrega de bien; el artículo 72.2.2 de la Ley 20/1991 califica, en particular, como prestación de servicio el arrendamiento de bienes.

Igualmente, el hecho de que se prevea una participación sobre la plusvalía de una futura venta, el hecho de la contabilización de la opción de compra como inmovilizado material o el hecho de haber comunicado a las Administraciones públicas como sede de la entidad mercantil el bien inmueble, no implica que en el supuesto objeto de consulta exista una transmisión del poder de disposición sobre un bien inmueble.

Llegados a este punto, debemos analizar el supuesto especial de entrega de bienes contemplado en el artículo 6.2.7º de la Ley 20/1991. Este precepto dispone:

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

(...)

7º.- Las cesiones de bienes en virtud de contratos de ventas a plazos con pacto de reserva de dominio o condición suspensiva y de arrendamientos-venta y asimilados.

A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior se asimilarán a los arrendamientos-venta, los arrendamientos con opción de compra desde el momento en que el arrendatario se comprometa a ejercitar la opción de compra y, en general, los de arrendamientos de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad, vinculante para ambas partes."

En un contrato de arrendamiento con opción de compra, y conforme al citado artículo 6.2.7º, nos encontramos con dos operaciones distintas:

- En tanto no se ejerza la opción de compra o no exista un compromiso de ejercer la opción de compra, la operación tributa como prestación de servicio de arrendamiento, conforme a lo previsto en el artículo 7.2.2º de la Ley 20/1991 que señala lo siguiente:

"*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."

- Ejercicio de la opción de compra o existencia de compromiso de ejercer la opción de compra.

En este supuesto estaremos ante una entrega de bienes de acuerdo con lo previsto en el artículo 6.1 y 2.7º de la Ley 20/1991.

Como ya hemos expresado con anterioridad, la entidad mercantil consultante para estimar que la realidad jurídica es que nos encontramos ante un contrato de compraventa con pago aplazado, entre otros hechos destaca los siguientes:

- Se pacta que el contrato de arrendamiento con opción de compra tendrá un plazo de cinco años y que llegado el vencimiento del contrato se resolverá sin previo aviso y, en caso, de que fuera voluntad de las partes ampliar su vigencia, se deberá formalizar un nuevo contrato en los términos que libremente se pacten.

- Que una de la cláusulas del contrato, que lleva por rúbrica "Participación sobre la plusvalía de una futura venta""*Para el supuesto de ser ejercitado el derecho de Opción de Compra por el Optante y perfeccionada la compraventa, adquiriendo, por tanto la titularidad de la Finca, las Partes han convenido la constitución de un derecho a favor de la Concedente sobre el resultado de un posible transmisión futura de la Finca."*

La realidad de estos hechos es que demuestra, a juicio de este centro directivo y de una forma diáfana, que existe un derecho de ejercitar una opción de compra, que podrá o no ser ejercitada por la entidad mercantil consultante, pero no existe, que es muy diferente, un compromiso de ejercitar la opción que es una obligación.

Por último, y respecto a la sentencia que aporta en apoyo de su tesis la entidad mercantil consultante debe realizarse dos matizaciones: en primer lugar, es una sentencia aislada no existiendo un cuerpo doctrinal consolidado al respecto y, en segundo lugar, analiza un contrato de opción de compra y el contrato objeto de consulta es de arrendamiento con opción de compra.

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

- El hecho de que se permita acometer obras, subarrendar sin consentimiento, que se prevea una participación sobre la plusvalía de una futura venta, de la contabilización de la opción de compra como inmovilizado material o de haber comunicado a las Administraciones públicas como sede de la entidad mercantil el bien inmueble, no implica que en el supuesto objeto de consulta exista una transmisión del poder de disposición sobre un bien inmueble. Por todo ello, la naturaleza jurídica del contrato objeto de consulta es de arrendamiento con opción de compra y no de contrato de compraventa con precio aplazado.

- No existiendo un compromiso de ejercitar la opción de compra, la cesión del bien inmueble derivada del contrato de arrendamiento con opción de compra debe calificarse de prestación de servicio de arrendamiento de bienes y no de entrega de bienes, por inaplicación

de lo dispuesto en el artículo 6.2.7º de la Ley 20/1991. Derivado de todo ello es que no resulta aplicable la exención prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994.

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, 8 de junio de 2016

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA Y PLANIFICACIÓN

Luís Guillermo Padilla Macabeo