CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 1956 (12/0819)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 4, 1 y 4, Ley 20/1991 Art. 5.6.b) Ley 20/1991 Art. 19.1.2º Ley 20/1991 Art. 50.Uno.22º Ley 4/2012 Art.50.Cinco Ley 4/2012

CUESTIÓN PLANTEADA

Una entidad mercantil que cesó en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional en el año 2016, presentando la correspondiente declaración censal, vendió en julio de 2018 un almacén que había estado afecto a dicha actividad.

Habida cuenta de que la sociedad mercantil adquirente es un sujeto pasivo del IGIC actuando en el ejercicio de su actividad económica y con derecho a la deducción total del Impuesto soportado en dicha compraventa, consulta:

- Si tiene derecho a renunciar a la exención del IGIC establecida en el artículo 50. Uno.22º de la Ley 4/2012.

- Y de ser posible la referida renuncia, si pasaría a ser sujeto pasivo del Impuesto devengado en la transmisión del inmueble.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Se entiende realizada en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional de la entidad consultante y queda, por tanto, sujeta al IGIC, la transmisión del almacén en el marco del proceso de liquidación de la sociedad. Dicha transmisión está exenta del Impuesto, de conformidad con lo establecido en el artículo 50.Uno.22º de la Ley 4/2012.

La renuncia a esa exención por parte de la consultante debió ejercitarse en el momento de la entrega del citado local, sin que, en ningún caso, pueda renunciarse al beneficio fiscal con posterioridad.

Al no existir renuncia, no cabe entrar a analizar la cuestión relativa a la inversión de la condición de sujeto pasivo del IGIC en la entidad mercantil adquirente, quedando finalmente sometida la transmisión a la modalidad de TPO del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, tal y como establece el artículo 4.4 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.- Una entidad mercantil que cesó en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional en el año 2016, presentando la correspondiente declaración censal, vendió en julio de 2018 un almacén que había estado afecto a dicha actividad.

Habida cuenta de que la sociedad mercantil adquirente es un sujeto pasivo del IGIC actuando en el ejercicio de su actividad económica y con derecho a la deducción total del Impuesto soportado en dicha compraventa, consulta:

- Si tiene derecho a renunciar a la exención del IGIC establecida en el artículo 50. Uno.22º de la Ley 4/2012.

- Y de ser posible la referida renuncia, si pasaría a ser sujeto pasivo del Impuesto devengado en la transmisión del inmueble la entidad adquirente del mismo.

SEGUNDO.- Antes de entrar en el análisis de las cuestiones planteadas por la consultante es preciso determinar si la transmisión de un inmueble realizada por una sociedad mercantil que ha cesado en el ejercicio de su actividad económica, causando baja en el Censo de Empresarios o Profesionales en la forma prevista en el artículo 136 del Reglamento de gestión de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, aprobado por el Decreto 268/2011, de 4 de agosto (en adelante, Reglamento de gestión), constituye una operación sujeta al IGIC.

El artículo 4.1 de la Ley 20/1991 define el hecho imponible del Impuesto en los siguientes términos (el subrayado es nuestro):

> *"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."*

Según el artículo 5.6.b) de la Ley 20/1991:

> *"6. Se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional, en todo caso:*
>
> *(...)*
>
> *b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinen la sujeción al Impuesto."*

De acuerdo con este último precepto, la condición de sujeto pasivo del IGIC se mantiene mientras no tenga lugar el cese efectivo en el ejercicio de la actividad del empresario o profesional, el cual no puede entenderse producido en tanto aquél continúe llevando a cabo la liquidación del patrimonio empresarial o profesional y enajenando los bienes o derechos afectos a dicha actividad. Así pues, la transmisión del almacén efectuada por la consultante con motivo o a causa del *"cese en el ejercicio"* se considera realizada en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional y, por tanto, en su condición de empresario o profesional y sujeto pasivo del IGIC.

A nuestro juicio, el lapso de dos años que media entre la cesación en el ejercicio de la actividad y la enajenación del local entra dentro de lo razonablemente necesario para llevar a buen término las operaciones de liquidación de la sociedad mercantil consultante. Amparamos esta tesis en el artículo 389 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, que considera "*excesiva"* la duración de la liquidación *"transcurridos tres años desde la apertura de la liquidación sin que se haya sometido a la aprobación de la junta general el balance final de liquidación"*, y no es el caso.

Entendemos que no empece esta argumentación el hecho de que la consultante hubiera presentado la declaración censal de cese.

Dando por sentado que la transmisión del almacén está sujeta al IGIC en cuanto operación realizada por un empresario o profesional en el ejercicio de su actividad económica, pasamos a continuación a analizar las cuestiones planteadas por la consultante.

El artículo 50.Uno.22º de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012) declara exentas del IGIC:

> *"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. (...)"*

Ahora bien, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 50.Cinco de la Ley 4/2012, dicha exención -al igual que la regulada en el número 20º del mismo artículo- podrá ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, cumplidos determinados requisitos:

> *"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 originen 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."

De las distintas condiciones a que está sometido el ejercicio del derecho a la renuncia, al objeto de la presente consulta, nos interesa destacar las siguientes:

1ª.- Es necesaria una comunicación fehaciente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega de los correspondientes inmuebles, salvo en el caso en que el adquirente sea el sujeto pasivo por inversión, en que, como hemos visto, podrá omitirse dicha comunicación.

2ª.- Se requiere una declaración suscrita por el adquirente en la que se haga constar su condición de sujeto pasivo del IGIC con derecho a la deducción total o parcial de las cuotas soportadas en la adquisición de los referidos bienes.

Con respecto a la primera de las condiciones señaladas, debemos acudir a lo dispuesto en la letra g), guión segundo, del artículo 19.1.2º de la Ley 20/1991, en cuya virtud, siempre que el transmitente haya renunciado a la exenciones del IGIC reguladas en el artículo 50.Uno, números 20º y 22º, de la Ley 4/2012, recaerá el carácter de sujeto pasivo, por inversión, en el adquirente de los correspondientes bienes:

"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."

Según esto, la exigencia de que exista comunicación fehaciente de la renuncia parece carecer de virtualidad ya que, en todo caso, al producirse la renuncia a la exención opera el mecanismo de la inversión del sujeto pasivo, de tal manera que lo que la letra a) del artículo 50.Uno de la Ley 4/2012 establece como una salvedad [*"esta comunicación no será necesaria..."*], se convierte en una regla general. A nuestro juicio, lo que el legislador ha pretendido con esto es matizar este requisito en el sentido de que la renuncia no tiene porqué constar necesariamente en la escritura de compraventa, y lo que es más, puede incluso no ser expresa, siempre que se haga constar la tributación de la operación por IGIC. Así lo ha entendido la jurisprudencia del Tribunal Supremo en relación con el IVA (por todas, en la STS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, de 22 de diciembre de 2011, rec.

cas. núm. 27/2010), lo que traemos a colación dada la similitud existente en esta materia entre ambos tributos:

> *«[…] La necesidad de notificación "fehaciente" no implica necesariamente intervención del Notario, pero sí debe existir constancia efectiva de la notificación, en el momento de la entrega del bien. Normalmente se suele incluir en la propia escritura pública de transmisión, habiendo entendido la Dirección General de Tributos, en resolución de 10 de mayo de 1996 , contestando a una consulta, que se considera "renuncia comunicada fehacientemente" la constancia en escritura pública de que el transmitente ha recibido una suma de dinero en concepto de IVA aunque no aparezca la renuncia expresamente a la exención, toda vez que, con la referida indicación, se cumple suficientemente el requisito establecido reglamentariamente, con el que se pretende que ambas partes conozcan el Impuesto al que se somete la operación, mediante una manifestación que igualmente haga fe frente a terceros (la Hacienda Pública en este caso).*
>
> *Por todo ello, hay que entender que no resulta esencial que aparezca literalmente en la escritura una renuncia expresa del transmitente a la exención del IVA, siendo suficiente la constancia de haberse repercutido el Impuesto en la propia escritura de compraventa, pues de esta forma es incuestionable que adquirente y transmitente manifiestan su intención y conocimiento indubitado de que la operación queda sujeta al IVA.*
>
> *En conclusión, lo que verdaderamente interesa no es la constancia en la escritura del término "renuncia" sino el dato real del cumplimiento del fin perseguido en la norma, que no es otro que el de garantizar la posición del adquirente, frente a repercusiones no queridas, y este fin puede alcanzarse bien mediante la utilización del término "renuncia" en la escritura a través de cualquier otro del que pueda derivarse que el transmitente renuncia, explícita o implícitamente a la exención, que propicia una opción a favor de la mecánica del tributo y no la exoneración del gravamen" »*

Lo que es evidente es que la letra a) del artículo 50.Cinco de la Ley 4/2012 establece un requisito de carácter temporal y es que la renuncia a la exención del IGIC debe producirse en el momento de la entrega del correspondiente bien, sin que quepa la posibilidad de renuncia en período posterior, como pretende la entidad consultante.

Siendo así, la transmisión del almacén habrá quedado sometida a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO) del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, tal y como se establece en el artículo 4.4, párrafo segundo, de la Ley 20/1991:

> *"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."

Como consecuencia de lo anterior, no cabe entrar en el análisis de la segunda cuestión planteada por la consultante, referida, como se recordará, a la posibilidad de inversión de la condición de sujeto pasivo en la entidad adquirente del local en el supuesto de renuncia a la exención del IGIC por parte de aquélla.

TERCERO.- Conforme con todo lo expuesto, es criterio de este centro directivo que se entiende realizada en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional de la entidad consultante y queda, por tanto, sujeta al IGIC, la transmisión del almacén en el marco del proceso de liquidación de la sociedad. Dicha transmisión está exenta del Impuesto, de conformidad con lo establecido en el artículo 50.Uno.22º de la Ley 4/2012.

La renuncia a esa exención por parte de la consultante debió ejercitarse en el momento de la entrega del citado local, sin que, en ningún caso, pueda renunciarse al beneficio fiscal con posterioridad.

Al no existir renuncia, no cabe entrar a analizar la cuestión relativa a la inversión de la condición de sujeto pasivo del IGIC en la entidad mercantil adquirente, quedando finalmente sometida la transmisión a la modalidad de TPO del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, tal y como establece el artículo 4.4 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, 12 de agosto de 2019

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA, PLANIFICACIÓN Y ASUNTOS EUROPEOS

Fermín Delgado García