Gobierno de Canarias
Consejería de Hacienda, Presupuestos y Asuntos Europeos
Viceconsejería de Hacienda, Planificación y Asuntos Europeos

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

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 2123 (16/05/22)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO A EFECTO DE NOTIFICACIÓN:**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentado	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 4.1 y 4 Ley 20/1991 Art. 29.8 Ley 20/1991 Art. 50.Uno.22º Ley 4/2012

CUESTIÓN PLANTEADA

La persona física consultante, que realiza actividades empresariales con derecho a la deducción total de las cuotas del IGIC soportadas en las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios, adquirió hace más de diez años (2007) una edificación a un promotor sujeta y no exenta al IGIC. Dicha edificación se ha venido utilizando desde su adquisición como residencia de la consultante y como sede de su actividad económica.

La edificación constituye una única unidad registral que no ha sido objeto de división horizontal. No obstante, dado que era susceptible de un aprovechamiento separado e independiente, dedujo la cuota del IGIC correspondiente a la parte de la edificación que se afectó a la actividad empresarial del consultante (42 por ciento, conforme a los metros cuadrados de la parte de la edificación afecta a la actividad económica respecto de la superficie total de la edificación).

Pretende entregar la edificación a otro empresario persona física que desea también utilizar la edificación como residencia habitual y como sede de su actividad económica. El empresario adquirente tiene derecho a la deducción de las cuotas del IGIC soportadas.

Consulta si la venta de la edificación que pretende estaría sujeta al IGIC por la parte de la edificación que ha estado afecta a la actividad empresarial del transmitente, estando exenta por tratarse de la segunda entrega de una edificación, con posibilidad de renuncia a la exención; y sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por la parte de la edificación que se ha utilizado para fines particulares.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

- Una edificación no susceptible de un aprovechamiento independiente y separado del resto, que un empresario individual utiliza como residencia habitual y sede de su actividad económica, se integra en su totalidad en el patrimonio particular de la persona física, con independencia de que desarrolle o no operaciones que den o no derecho a la deducción (aunque en ningún caso sería deducible, ni siquiera parcialmente, la cuota soportada del IGIC en la adquisición de la edificación).

La transmisión de la edificación estaría sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD.

- Una edificación susceptible de un aprovechamiento independiente y separado del resto, que utiliza el empresario individual adquirente parte como residencia habitual y parte como sede de su actividad económica, se integra en su patrimonio empresarial o profesional en la parte de la edificación afecta a constituir la sede económica de la actividad, y en el patrimonio particular la parte de la edificación que sirve de residencia habitual. Todo ello, con independencia del régimen de deducción de las cuotas del IGIC soportadas por parte del empresario individual adquirente.

La transmisión de dicha edificación estaría sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD por la parte de la edificación afecta a su utilización como residencia habitual; y sujeta al IGIC por la parte de la edificación afecta a constituir la sede económica de su actividad empresarial o profesional. No obstante, y dado que se trataría de la segunda entrega de una edificación después de finalizada su construcción, resultaría aplicable la exención prevista en el artículo 50.Uno.22º de la Ley 4/2012, lo que supondría, en virtud del artículo 4.4 de la Ley 20/1991, que tributase también por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, salvo renuncia a la exención, lo que supondría su sujeción sin exención al IGIC. Lo señalado es con independencia del régimen de deducción de las cuotas del IGIC soportadas por parte del empresario individual transmitente, y de que la edificación constituye una única unidad registral que no ha sido objeto de división horizontal.

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, que realiza actividades empresariales con derecho a la deducción total de las cuotas del IGIC soportadas en las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios, adquirió hace más de diez años (2007) una edificación a un promotor sujeta y no exenta al IGIC. Dicha edificación se ha venido utilizando desde su adquisición como residencia de la consultante y como sede de su actividad económica.

La edificación constituye una única unidad registral que no ha sido objeto de división horizontal. No obstante, dado que era susceptible de un aprovechamiento separado e independiente, dedujo la cuota del IGIC correspondiente a la parte de la edificación que se afectó a la actividad empresarial del consultante (42 por ciento, conforme a los metros cuadrados de la parte de la edificación afecta a la actividad económica respecto de la superficie total de la edificación).

Pretende entregar la edificación a otro empresario persona física que desea también utilizar la edificación como residencia habitual y como sede de su actividad económica. El empresario adquirente tiene derecho a la deducción de las cuotas del IGIC soportadas.

Consulta si la venta de la edificación que pretende estaría sujeta al IGIC por la parte de la edificación que ha estado afecta a la actividad empresarial del transmitente, estando exenta por tratarse de la segunda entrega de una edificación, con posibilidad de renuncia a la exención; y sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por la parte de la edificación que se ha utilizado para fines particulares.

SEGUNDO.- Es preciso indicar que este centro directivo no es competente para emitir consulta vinculante en relación al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, ITPAJD), a excepción de los siguientes supuestos:

- Normativa tributaria aprobada por la Comunidad Autónoma de Canarias por delegación del Estado, conforme al artículo 55.2.a) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

- Deslinde entre el IGIC y la modalidad “transmisiones patrimoniales onerosas” del ITPAJD, de acuerdo con el artículo 4.4 de la Ley 20/1991.

Salvo en los supuestos reseñados, lo comentado en esta consulta sobre el ITPAJD tiene mera naturaleza de información y asistencia a los obligados tributarios, de acuerdo con lo dispuesto el artículo 85.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que no vincula a los órganos de la Agencia Tributaria Canaria.

La transmisión de un bien a título oneroso por un acto "inter vivos" por parte de un empresario o profesional, puede constituir el hecho imponible de dos impuestos indirectos generales vigentes en el ámbito de la Comunidad Autónoma de Canarias, el IGIC y la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, tal y como se desprende del artículo 4.1 de la Ley 20/1991 y del artículo 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 (en adelante, TRITPAJD).

- "*Artículo 4. Hecho imponible*

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".

- "*Artículo 7. Hecho imponible*

1.Son transmisiones patrimoniales sujetas:

A) Las transmisiones onerosas por actos "inter vivos" de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas."

Ahora bien, esta aparente igualdad de hechos imponibles, que conllevaría un doble gravamen por una misma transmisión, se soluciona por el legislador estableciendo la incompatibilidad entre ambas figuras impositivas, de manera que, ante un mismo acto, sólo puede devengarse una de ellas, tal y como se recoge en el artículo 4.4 de la Ley 20/1991 y 7.5 del TRITPAJD.

- "*Artículo 4.- Hecho imponible*

(...)

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."

- "*Artículo 7. Hecho imponible*

(...)

5. No estarán sujetas al concepto de "transmisiones patrimoniales onerosas", regulado en el presente Título, las operaciones enumeradas anteriormente cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, y en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, quedarán sujetas a dicho concepto impositivo las entregas y arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando goce de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido. También quedarán sujetas las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido."

Téngase en cuenta, que las referencias que en el TRITPAJD se realizan al Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA), han de entenderse realizadas al IGIC, a tenor de lo dispuesto en la disposición adicional tercera del citado texto normativo:

"*Las referencias que contiene la normativa del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados al Impuesto sobre el Valor Añadido se entenderán hechas al Impuesto General Indirecto Canario, en el ámbito de su aplicación.*"

Para resolver este "conflicto normativo" hemos de acudir al "principio de especialidad" (norma especial prima sobre norma general), que ha sido calificado por nuestra jurisprudencia como principio general del Derecho y cuya aplicación en el ámbito financiero-tributario ha sido reconocida, entre otras, por la Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de septiembre de 2000. En virtud de este principio, cuando dos o más normas regulen aparentemente el mismo supuesto de hecho, debemos aplicar aquella que tenga un destinatario más individualizado, propio o característico con relación al destinatario de la otra u otras normas, que debe ser más general.

En su virtud, la determinación de cuál será el impuesto a aplicar, dependerá de la condición empresarial o profesional del transmitente, cualidad que exige el hecho imponible del IGIC, por lo que, ante esta especialidad, siempre acudiremos a él primeramente para efectuar el deslinde tributario. Ahora bien, tratándose de un transmitente persona física, como es el caso de la consulta planteada, la determinación del tributo exigible dependerá si el bien que es objeto de venta está o no integrado en el patrimonio empresarial o profesional del transmitente.

TERCERO.- El ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios está sujeto al cumplimiento de un conjunto de requisitos de naturaleza subjetiva, objetiva, temporal y documental. Dentro de los requisitos de naturaleza objetiva debemos destacar, a los efectos de la resolución de la presente consulta, la relativa a la relación directa de los bienes o servicios adquiridos o importados con

la actividad empresarial o profesional que realiza el sujeto pasivo. Dicho requisito se encuentra regulado en los números 5, 6, 7 y 8 del artículo 29 de la Ley 20/1991, que disponen lo siguiente:

> *"5. Los sujetos pasivos solo podrán deducir el Impuesto satisfecho como consecuencia de las importaciones o el soportado en las adquisiciones de bienes o servicios que estén directamente relacionados con el ejercicio de su actividad empresarial o profesional. Esta condición deberá cumplirla también la carga impositiva implícita a que se refiere el número 3 anterior.*
>
> *6. Se considerarán directamente relacionados con el ejercicio de la actividad empresarial o profesional los bienes o servicios afectados exclusivamente a la realización de dicha actividad.*
>
> *No se considerarán exclusivamente afectados a una actividad empresarial o profesional:*
>
> *1º.- Los bienes que se destinen a dicha actividad y a otras de naturaleza no empresarial ni profesional por periodos de tiempo alternativos.*
>
> *2º.- Los bienes o servicios que se utilicen simultáneamente para actividades empresariales o profesionales y para necesidades privadas.*
>
> *3º.- Los bienes adquiridos por el sujeto pasivo que no se integren en su patrimonio empresarial o profesional.*
>
> *4º.- Los bienes destinados a la satisfacción de necesidades personales o particulares de los empresarios o profesionales o de sus familiares o bien del personal dependiente de los mismos, con excepción de los destinados al alojamiento gratuito, en los locales o instalaciones de la empresa, del personal encargado de la vigilancia y seguridad de los mismos.*
>
> *7. Se exceptúan de lo dispuesto en el número 6 anterior, apartados 1º, 2º y 4º, los bienes o servicios que se utilicen para necesidades privadas de forma accesoria y notoriamente irrelevante.*
>
> *8. No obstante lo dispuesto en los números anteriores, cuando se trate de elementos patrimoniales que sirvan sólo parcialmente al objeto de la actividad se entenderá producida la afectación por aquella parte de los mismos que se utilice realmente en la actividad de que se trate.*
>
> *En este sentido sólo se considerarán afectadas aquellas partes de los elementos patrimoniales que sean susceptibles de un aprovechamiento separado e independiente del resto.*
>
> *En ningún caso serán susceptibles de afectación parcial los elementos patrimoniales indivisible*s."

De forma sintética podemos expresar que el requisito objetivo de la relación directa exige que el bien o servicio adquirido o importado (en este caso, una edificación) debe afectarse exclusivamente a la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo adquirente

para que la cuota del IGIC soportada en su adquisición o importación tenga la consideración de cuota deducible.

No se entiende que existe afectación exclusiva:

- Cuando se utilice de forma alternativa o simultánea en actividades empresariales o profesionales y en actividades privadas, salvo que la utilización en actividades privadas sea de forma accesoria y notoriamente irrelevante.

Conforme a lo dispuesto en el artículo 60.7 del Real Decreto 2538/1994, de 29 de diciembre por el que se dictan normas de desarrollo relativas al Impuesto General Indirecto Canario y al Arbitrio sobre la Producción e Importación en las Islas Canarias, creados por la Ley 20/1991, de 7 de junio, se considerarán utilizados para necesidades privadas de forma accesoria y notoriamente irrelevante los bienes del inmovilizado adquiridos y utilizados fundamentalmente para el desarrollo de una actividad empresarial o profesional, que se destinen al uso propio del sujeto pasivo, o de las personas que convivan con él, en días u horas inhábiles durante los cuales no continúe el ejercicio de dicha actividad.

- Cuando no se integre en el patrimonio empresarial o profesional.

- Cuando se destine a la satisfacción de necesidades personales o particulares de los empresarios o profesionales o de sus familiares o bien del personal dependientes de los mismos.

La edificación adquirida se utiliza como residencia habitual y como sede de la actividad económica de la persona física adquirente, por lo tanto, en principio, no cabría deducir ningún porcentaje de deducción de la cuota soportada porque existe un uso simultáneo para fines privados y para fines empresariales; sin que exista un uso notoriamente irrelevante para fines privados, dado que se trata de su residencia habitual. Todo ello, con independencia de que desarrolle o no operaciones con derecho a la deducción.

Ahora bien, el consultante expresa que se trata de un bien inmueble susceptible de un aprovechamiento separado e independiente del resto. Esta circunstancia es lo que ha permitido, conforme a lo dispuesto en el artículo 29.8 de la Ley 20/1991, a la persona física consultante ejercer el derecho a la deducción de la cuota del IGIC soportada en la adquisición de la edificación en la parte que éste afecta a la actividad empresarial que desarrolla (lo cuantifica en el 42 por ciento del total de la edificación).

Debemos partir del dato de que el consultante es una persona física, susceptible, por tanto, de disponer de bienes que integran su patrimonio particular, y de bienes afectos a su patrimonio empresarial o profesional; supuesto que no sería posible con carácter general en el caso de personas jurídicas, en especial tratándose de sociedades mercantiles. Por tanto, ya advertimos que lo expresado en la presente contestación no resulta trasladable cuando el adquirente de la edificación sea una persona jurídica.

Si se tratase de una edificación que no permitiese un aprovechamiento separado e independiente del resto, y el adquirente es un empresario o profesional persona física, la cuota del IGIC soportada en su adquisición no sería deducible en ninguna proporción, con independencia de que pueda o no ejercer el derecho a la deducción de otras cuotas del IGIC soportadas distintas de la soportada en la adquisición de la edificación.

Se reitera que la imposibilidad de ejercer el derecho a la deducción de la cuota soportada en la adquisición de la edificación no susceptible de un aprovechamiento

independiente o separado del resto, no deriva de la utilización de la edificación en operaciones que no dan derecho a la deducción, sino en el incumplimiento del requisito de la relación directa que anteriormente hemos citado. Esta circunstancia supone que la persona física consultante se convierte en el consumidor final del bien, lo que implica que la edificación se integra en su patrimonio personal o particular.

Si se tratase de una edificación que permitiese un aprovechamiento separado e independiente del resto, y se afectase dicha parte a la realización de actividades empresariales o profesionales, permite establecer perfectamente la naturaleza dual del bien adquirido: una parte de la edificación integra su patrimonio empresarial y otra parte su patrimonio personal, con independencia de que la persona física adquirente pueda ejercer o no la deducción de la cuota soportada en la adquisición de la edificación en la proporción que corresponde a la parte afecta a la actividad empresarial; y, en general, con independencia de su régimen de deducciones.

Veamos lo expuesto, con dos ejemplos:

Ejemplo 1: Una persona física comienza su actividad empresarial o profesional **no renunciando** al régimen especial del pequeño empresario o profesional (REPEP). Adquiere una edificación a su promotor sujeta y no exenta al IGIC. Dicha edificación, que permite un aprovechamiento separado e independiente del resto, lo utiliza parte como su residencia habitual y parte como sede de su actividad económica.

La persona física no puede ejercer el derecho a la deducción de las cuotas del IGIC soportadas porque todas sus operaciones están exentas por su inclusión en el REPEP.

La cuota del IGIC soportada en la adquisición de la edificación en la parte proporcional de afectación a la actividad económica que desarrolla, es una cuota deducible por cumplir lo establecido en el artículo 29.8 de la Ley 20/1991, aunque no puede ser objeto de deducción porque el porcentaje de deducción es cero.

Ejemplo 2: Una persona física comienza su actividad empresarial o profesional **renunciando** al régimen especial del pequeño empresario o profesional (REPEP). Adquiere una edificación a un promotor sujeta y no exenta al IGIC. Dicha edificación, que permite un aprovechamiento separado e independiente del resto, lo utiliza como su residencia habitual y como sede de su actividad económica.

La persona física puede ejercer el derecho a la deducción de las cuotas del IGIC soportadas porque todas sus operaciones están sujetas y no exentas por su renuncia al REPEP, incluyendo la cuota del IGIC soportada en la adquisición de la edificación en la parte proporcional de afectación a la actividad económica que desarrolla por cumplir, además, lo establecido en el artículo 29.8 de la Ley 20/1991.

De los ejemplos 1 y 2 se deriva que por cumplirse lo establecido en el artículo 29.8 de la Ley 20/1991 (ser susceptible la edificación de un aprovechamiento separado e independiente del resto y afectarse parte de la edificación a actividades empresariales o profesionales, y con independencia de que la cuota del IGIC pueda o no ser objeto de deducción parcialmente), hace que la parte de la edificación que se afecta a constituir la sede económica de la actividad empresarial o profesional que desarrolla la persona física adquirente, se integre en su patrimonio empresarial o profesional; y la parte destinada a ser su residencia habitual se integre en su patrimonio particular.

Esta dualidad no solo debe circunscribirse a los efectos del ejercicio del derecho a la deducción, sino debe extenderse a otros ámbitos de la imposición en el IGIC. En efecto, si, a efectos de la deducción, cabe segregar la parte de la edificación afecta a la actividad empresarial de un bien inmueble que sea susceptible de aprovechamiento independiente y separado, aunque sea una única unidad registral que no ha sido objeto de división horizontal, en su transmisión debe mantenerse el mismo criterio; de lo contrario se producirían situaciones que lesionarían la neutralidad del Impuesto. Dicho de otra forma, si la parte de la edificación que se afecta a constituir la residencia habitual de la persona física consultante, se configura, como consecuencia del tal circunstancia, como bien integrado en su patrimonio particular, la tributación de su entrega o transmisión debe partir de este hecho.

Teniendo en cuenta la singularidad de que la edificación objeto de transmisión tiene la dualidad de constituir una parte patrimonio empresarial; y, otra parte, patrimonio particular, nos encontramos que:

- La transmisión de la parte de la edificación que se destinó a constituir residencia habitual, estaría no sujeta al IGIC y sujeta a la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD.

- La transmisión de la parte de la edificación que se destinó a constituir la sede de la actividad económica, estaría sujeta al IGIC.

Ahora bien, el artículo 50.Uno.22º de la Ley 4/2012 de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), 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.*
>
> *A los efectos de lo dispuesto en este artículo, se considerará primera entrega la realizada por el promotor que tenga por objeto una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada.*
>
> *(...)*"

Conforme a los datos facilitados, nos encontramos ante la segunda entrega de una edificación, por lo que dicha entrega estaría sujeta al IGIC pero exenta, lo que supondría que de acuerdo al anteriormente reproducido artículo 4.4 de la Ley 20/1991, también tributaria por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD), salvo que existiera la posibilidad de renuncia al citado supuesto de exención y se desee ejecutar tal renuncia por parte de la persona física consultante.

La regulación de la renuncia a determinadas exenciones inmobiliarias se encuentra recogida en el artículo 50.Cinco de la Ley 4/2012, que dispone lo siguiente:

"*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."

La renuncia a la exención tiene por objeto evitar las distorsiones que las exenciones previstas en los números 20º y 22º del artículo 50.Uno de la Ley 4/2012 producen en la cadena de deducciones, ya que estas no otorgan el derecho de deducir las cuotas soportadas en la adquisición de los bienes inmuebles, debiendo el adquirente soportar, además, el ITPAJD. Por todo ello, la opción por la renuncia de la exención tiende a evitar las anteriores distorsiones que se producen, en la cadena de deducciones, en tanto el bien inmueble se mantiene dentro del proceso de distribución empresarial, suponiendo para el adquirente una disminución de costes empresariales, ya que las cuotas del impuesto soportadas pueden ser objeto de recuperación. La opción de renunciar a la exención resulta así muy favorable para los sujetos adquirentes al sujetar la operación al IGIC, deducible total o parcialmente, y no a la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, no deducible.

Para la resolución de la presente consulta resulta necesario destacar que para la aplicación de la renuncia, el adquirente debe cumplir las siguientes condiciones:

a) Ser empresario o profesional que actúa en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales.

El texto de la consulta presentada señala que el adquirente es un empresario o profesional individual y la adquisición del bien inmueble se destinará parcialmente a la actividad económica que desarrolla, siendo dicha parte susceptible de aprovechamiento separado e independiente del resto.

b) Tener derecho a efectuar la deducción total o parcial de la cuota del IGIC soportada en la adquisición de la edificación.

Igualmente el texto de la consulta planteada señala que realiza operaciones que dan derecho a la deducción total de las cuotas del IGIC soportadas, y dado que una parte de la edificación es susceptible de aprovechamiento separado e independiente, podría ejercer a la deducción parcial de la cuota soportada en la adquisición de la edificación.

Existen otros requisitos pero no son relevantes para la resolución de la presente

consulta.

De acuerdo con lo expuesto, cabría la renuncia a la exención, por lo que la entrega de la edificación estaría sujeta y no exenta al IGIC en la parte correspondiente de la edificación susceptible de un aprovechamiento independiente y separado del resto que se ha afectado a la actividad empresarial de la persona física consultante.

CUARTO.- Conforme a lo expuesto, es criterio de este centro directivo que:

- Una edificación no susceptible de un aprovechamiento independiente y separado del resto, que un empresario individual utiliza como residencia habitual y sede de su actividad económica, se integra en su totalidad en el patrimonio particular de la persona física, con independencia de que desarrolle o no operaciones que den o no derecho a la deducción (aunque en ningún caso sería deducible, ni siquiera parcialmente, la cuota soportada del IGIC en la adquisición de la edificación).

La transmisión de la edificación estaría sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD.

- Una edificación susceptible de un aprovechamiento independiente y separado del resto, que utiliza el empresario individual adquirente parte como residencia habitual y parte como sede de su actividad económica, se integra en su patrimonio empresarial o profesional en la parte de la edificación afecta a constituir la sede económica de la actividad, y en el patrimonio particular la parte de la edificación que sirve de residencia habitual. Todo ello, con independencia del régimen de deducción de las cuotas del IGIC soportadas por parte del empresario individual adquirente.

La transmisión de dicha edificación estaría sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD por la parte de la edificación afecta a su utilización como residencia habitual; y sujeta al IGIC por la parte de la edificación afecta a constituir la sede económica de su actividad empresarial o profesional. No obstante, y dado que se trataría de la segunda entrega de una edificación después de finalizada su construcción, resultaría aplicable la exención prevista en el artículo 50.Uno.22º de la Ley 4/2012, lo que supondría, en virtud del artículo 4.4 de la Ley 20/1991, que tributase también por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, salvo renuncia a la exención, lo que supondría su sujeción sin exención al IGIC. Lo señalado es con independencia del régimen de deducción de las cuotas del IGIC soportadas por parte del empresario individual transmitente, y de que la edificación constituye una única unidad registral que no ha sido objeto de división horizontal.

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, 16 de mayo de 2022

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA, PRESUPUESTOS

Y ASUNTOS EUROPEOS

Fermín Delgado García