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 2081 (06/10/21)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO A EFECTO DE NOTIFICACIONES**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 4.1 y 4 Ley 20/1991 Art.50.Uno.26º Ley 4/2012

CUESTIÓN PLANTEADA

Con fecha 24 de febrero de 2005 se firmó un contrato de arrendamiento con opción de compra de las oficinas y aparcamientos de un edificio destinado a uso de Servicios Múltiples de la Comunidad Autónoma de Canarias. El arrendador es un ente público territorial y consulta sobre la aplicación del IGIC a la renta establecida en el citado contrato de arrendamiento.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

El arrendamiento con opción de compra (sin compromiso de ejercer la opción) de un edificio en Canarias efectuada por un ente público territorial, es una prestación de servicios sujeta y exenta al IGIC. Conforme al artículo 4.4 de la Ley 20/1991, dicho arrendamiento tributa por la modalidad "transmisiones patrimoniales onerosas" del ITPAJD.

Visto escrito presentado por , en el que se formula consulta relativa al Impuesto General Indirecto Canario, este centro directivo en uso de la atribución conferida por 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), y 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.- Con fecha 24 de febrero de 2005 se firmó un contrato de arrendamiento con opción de compra de las oficinas y aparcamientos de un edificio destinado a uso de Servicios Múltiples de la Comunidad Autónoma de Canarias. El arrendador es un ente público territorial y consulta sobre la aplicación del IGIC a la renta establecida en el citado contrato de arrendamiento.

SEGUNDO.- Para responder a la consulta planteada es necesario que primeramente se determine, si la operación está sujeta al IGIC, como operación interior, en virtud de lo dispuesto en el artículo 4.1 de la Ley 20/1991:

"*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".

De su lectura se desprende que son varios los requisitos que deben concurrir para que haya hecho imponible, y, en este sentido, la Ley 20/1991, recoge la delimitación de cada uno de ellos:

En primer lugar, la definición de "*entrega de bienes*" se regula en su artículo 6, tanto con carácter general, como particular, destacando respecto de este último el que podría concurrir en el supuesto objeto de nuestra consulta:

1. Se entiende por entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales.

(...)

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 segundo lugar, el concepto de "*prestación de servicios*" se encuentra recogido en su artículo 7 también en un doble sentido, general y particular, destacando respecto de este último el que podría concurrir en el supuesto objeto de nuestra consulta:

"1. A los efectos de este Impuesto se entiende por prestación de servicios toda operación sujeta al mismo que no tenga la consideración de entrega de bienes ni de importación de bienes.

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".

Antes de continuar con el análisis del hecho imponible del IGIC, debemos detenernos brevemente en la figura de un arrendamiento con opción de compra, objeto de la consulta, para destacar su diferente posible condición según que haya compromiso para su ejercicio o no:

- Cuando en el contrato de arrendamiento con opción de compra, exista el compromiso para ejercitar dicha opción de compra, estamos ante una entrega de bienes, no de una prestación de servicios.

- Cuando en el contrato de arrendamiento con opción de compra, no exista el compromiso para ejercitarla, estamos ante prestación de servicios, no de una entrega de bienes.

Esta diferenciación no es baladí, pues, según el tipo de operación de que se trate, entrega de bienes o prestación de servicios, el resto de elementos del impuesto que desembocan en el nacimiento de la obligación tributaria, son distintos, como es el caso de las reglas de localización, el devengo o el tipo de gravamen.

En tercer lugar, la consideración de "*empresarios o profesionales"*, está prevista en su artículo 5, igualmente en un sentido general y otro particular, de conformidad con lo establecido en los números 1 y 4 de dicho precepto:

"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 2.º 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.

(...)

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.

(...)"

En cuarto lugar, se exige que las entregas de bienes y prestaciones de servicios sean "*a título oneroso*", pero no se recoge su definición en la Ley 20/1991, por lo que, en virtud de lo dispuesto en el artículo 3 del Código Civil, acudimos a su sentido propio; y, a estos efectos, el Diccionario Panhispánico del español jurídico entiende que la expresión "*a título oneroso*" significa *"En contrapartida patrimonial en las prestaciones u obligaciones que contrae una de las partes de un negocio jurídico*". Por tanto, es necesario que la entrega o la prestación realizada, sea retribuida, no gratuita.

En quinto lugar, se advierte que estas operaciones pueden ser habituales u ocasionales, por lo que, entendemos que, al ser indiferente el elemento temporal, no estamos realmente ante un requisito que haya de ser cumplido, sino ante una característica delimitadora del hecho imponible.

Y en sexto y último lugar, es necesario que estas operaciones, con las condiciones ya descritas, lo sean "*en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional*". A estos efectos, el número 6 del artículo 5 de la Ley 20/1991 dispone:

"6. Se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional, en todo caso:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.

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.

(...)"

Aplicando todos los elementos delimitadores del hecho imponible del IGIC, al supuesto descrito en la consulta planteada, podemos concluir, ya lo adelantamos, que se dan todos, y que, por tanto, se trata de una operación sujeta al IGIC, como seguidamente veremos:

1.- El arrendamiento con opción de compra del edificio se calificaría, a efectos del IGIC, como una entrega de bienes, por el concepto particular, no el general, en el caso de se hubiera comprometido el ejercicio de la opción de compra desde la firma del contrato, devengándose íntegramente el IGIC en aquel momento. Ello supondría que los abonos periódicos por parte de la Comunidad Autónoma de Canarias posteriores a la firma del contrato, no deberían haber supuesto la contraprestación de una operación sujeta al IGIC.

Ante la ausencia de referencia alguna a dicho compromiso en el escrito de la consulta, y del que se desprende que se ha venido soportando el IGIC en cada una de las rentas abonadas a lo largo de todos estos años, consideraremos que no hubo compromiso de ejercicio de la opción de compra.

Por lo tanto, este arrendamiento con opción de compra, se ha de calificar como una prestación de servicios, tanto por el concepto general, como por el particular, y no como una entrega de bienes; con carácter general, porque no se trata ni de una entrega de bienes ni de una importación, y, con carácter particular, porque se trata de un arrendamiento de un bien, estando incluida en esta consideración pactar una opción de compra (siempre que no exista una compromiso de su ejercicio, pues en ese caso, sería una entrega de bienes).

2.- La entidad local que realiza esta prestación de servicios, tiene la consideración de empresario o profesional por ser arrendador del edificio.

3.- La prestación de servicios de arrendamiento se realiza a título oneroso, puesto que la contraprestación exigida por la entidad local a la Comunidad Autónoma de Canarias es dineraria.

4.- La prestación de servicios realizada no parece que se enmarque en las operaciones que habitualmente realiza un Ayuntamiento; no obstante, la existencia o no de habitualidad, entendemos, no es un elemento esencial del hecho imponible, puesto que también entraría si se tratara de un servicio ocasional.

5.- El arrendamiento de este edificio por la entidad local, se produce en el desarrollo de su actividad empresarial, puesto que a tenor de lo dispuesto en el artículo 5.6.b) de la Ley 20/1991 así se considera, en todo caso, cuando se realiza la cesión de uso a terceros de un bien de su patrimonio.

Estando claro que este arrendamiento con opción de compra (sin compromiso de ejercicio de la opción) del edificio, constituye hecho imponible del IGIC, al ser una prestación de servicios realizada por un empresario a título oneroso en el desarrollo de una actividad empresarial, nos faltaría, para determinar la sujeción al impuesto, que esta prestación de servicios esté localizada en el territorio de aplicación del mismo.

En este sentido, para determinar el lugar de realización de las prestaciones de servicios, el artículo 17 de la Ley 20/1991, recoge una regla general y varias reglas especiales, destacando entre estas últimas la prevista en el número Tres. Uno.1.a) para los bienes inmuebles:

"Artículo 17. Lugar de realización de las prestaciones de servicios.

(...)

Tres. Reglas especiales.

Uno. Se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los siguientes servicios:

1. Los relacionados con bienes inmuebles que radiquen en el citado territorio.

Se considerarán relacionados con bienes inmuebles, entre otros, los siguientes servicios:

a) El arrendamiento o cesión de uso por cualquier título de dichos bienes, incluidas las viviendas amuebladas.(...)".

Dado que el edificio objeto del arrendamiento está situado en Canarias, se concluye fácilmente que la prestación de servicios está localizada en el territorio de aplicación del IGIC.

Por tanto, en virtud de todo lo expuesto anteriormente, estamos ante una prestación de servicios sujeta al IGIC.

TERCERO.- Sin perjuicio de todo lo expuesto en el apartado SEGUNDO de esta consulta, la definitiva tributación en este Impuesto requiere dar un último paso, el relativo a que no concurra ningún supuesto de exención.

Al tratarse del arrendamiento de un inmueble, que no es terreno ni es una edificación destinada a viviendas, realizado por un ente público territorial canario, la única exención que podría concurrir en esta operación, es la regulada en el artículo 50.Uno.26º de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), que dispone:

"Artículo 50.- Exenciones en operaciones interiores:

Uno. Están exentas del Impuesto General Indirecto Canario las siguientes operaciones:

(...)

26º. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizados por el Estado, la Comunidad Autónoma de Canarias y las entidades locales canarias.

En ningún caso la exención establecida en este número será aplicable a las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por los siguientes entes con personalidad jurídica propia vinculados o dependientes de cualquiera de las Administraciones Públicas:

a) Los organismos autónomos.
b) Las entidades públicas empresariales.
c) Las sociedades mercantiles públicas.
d) Las fundaciones públicas.
e) Las entidades de Derecho público distintas de las mencionadas en los párrafos a) y b) de este apartado.
f) Los consorcios dotados de personalidad jurídica a que se refieren los artículos 6.5 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, y 87 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las bases del Régimen Local, cuando uno o varios de los sujetos enumerados en este número hayan aportado mayoritariamente a los mismos, dinero, bienes o industria, o se hayan comprometido, en el momento de su constitución, a financiar mayoritariamente dicho ente, y siempre que sus actos estén sujetos directa o indirectamente al poder de decisión de un órgano del Estado, de la Comunidad Autónoma de Canarias o de una entidad local canaria".

Por tanto, en virtud de lo dispuesto en este apartado 26º del artículo 50.Uno de la Ley 4/2012, el arrendamiento con opción de compra (sin compromiso de ejercicio de la opción) realizada por un ente local canario es una prestación de servicios sujeta pero exenta del IGIC, debiendo tener en cuenta que no cabe la renuncia a esta exención regulada en artículo 50.Cinco de la Ley 4/2012, al no concurrir los supuestos previstos para ella.

CUARTO.- No podemos terminar la contestación a esta consulta sin recordar lo establecido en el apartado 4 del artículo 4 de la Ley 20/1991:

"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".

En aplicación de lo dispuesto en este apartado, y teniendo en cuenta la imposibilidad de renuncia a la exención del IGIC recogida en el artículo 50.Uno.26º de la Ley 4/2012, concurre la excepción a la no sujeción por el concepto "transmisiones patrimoniales onerosas" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, ITPAJD).

Sin embargo, de conformidad con lo previsto en el artículo 55.2.a) de la Ley 22/2009, en relación con los tributos cedidos, como es el ITPAJD, no tenemos competencia para emitir consulta vinculante sobre la sujeción al mismo. No obstante lo cual, y con la finalidad de aclarar la completa tributación de este arrendamiento con opción de compra efectuado por un Ayuntamiento canario, expondremos brevemente, y carácter meramente informativo, su tributación en este impuesto.

La constitución de un arrendamiento es una operación sujeta al concepto de "transmisiones patrimoniales onerosas" del ITPAJD, a tenor de lo recogido en el artículo 7.1.B) del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, siendo el sujeto pasivo el arrendatario, tal y como señala su artículo 8.f); sin embargo, el artículo 45.I.A).a) de dicho cuerpo normativo prevé una exención subjetiva cuando el sujeto pasivo es una Administración pública, como es en nuestro caso, la Administración autonómica:

"Los beneficios fiscales aplicables en cada caso a las tres modalidades de gravamen a que se refiere el artículo 1 de la presente Ley serán los siguientes:

I. A) Estarán exentos del impuesto:

a) El Estado y las Administraciones públicas territoriales e institucionales y sus establecimientos de beneficencia, cultura, Seguridad Social, docentes o de fines científicos.

Esta exención será igualmente aplicable a aquellas entidades cuyo régimen fiscal haya sido equiparado por una Ley al del Estado o al de las Administraciones públicas citadas.(...)".

QUINTO.- Conforme a todo lo expuesto, es criterio vinculante de este centro directivo que el arrendamiento con opción de compra (sin compromiso de ejercer la opción) de un edificio en Canarias efectuada por un ente público territorial, es una prestación de servicios sujeta y exenta al IGIC. Conforme al artículo 4.4 de la Ley 20/1991, dicho arrendamiento tributa por la modalidad "transmisiones patrimoniales onerosas" del ITPAJD.

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, 6 de octubre de 2021

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA,
PLANIFICACIÓN Y ASUNTOS EUROPEOS

Fermín Delgado García