PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE:	**DOMICILIO:**
CONCEPTO IMPOSITIVO: Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA DE APLICACIÓN:** Art. 7.2.15º Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA:

La sociedad mercantil consultante manifiesta ser propietaria de determinados locales que, aproximadamente, representan una tercera parte de un centro comercial.

El mismo fue promovido por la sociedad consultante junto con otras dos; actualmente ya está concluido y ha comenzado recientemente su puesta en funcionamiento.

Cada entidad es dueña y titular registral de algunos locales comerciales de los que integran dicho centro comercial. Puede hipotecarlos, venderlos a terceras personas, etc, pero no puede explotarlos directamente ya que la explotación, según se ha acordado por los copropietarios y copromotores, debe ejercerse por la comunidad, de modo que, incluso si un propietario desease ocupar y utilizar uno de sus locales, debería tomarlo en arrendamiento de dicha comunidad.

La comunidad de explotación reparte mensualmente el producto neto del arrendamiento de todo el centro, deducidos los gastos que su propia existencia ocasiona (cuenta con una pequeña organización de medios materiales y humanos para llevar a cabo estas funciones). Dicho reparto se efectúa en proporción a los locales que posee cada propietario respecto del total, independientemente de si cada local concreto se está explotando o está desocupado (ello se hace, entre otras razones, para evitar una guerra de precios entre los varios propietarios con respecto a los mejores clientes potenciales). Dicho reparto se efectúa en base a una hoja de cálculo en la que se enumeran, por grandes grupos, los ingresos y gastos del período, ya al resultado se aplica el % de participación de cada propietario en el total.

Existe una segunda comunidad, ésta titulada “de propietarios”, con NIF y funciones diferentes de la primera, de la explotación, aunque la integran las mismas empresas y en la misma proporción que en la primero citada de explotación. A esta comunidad corresponde el mantenimiento del centro, por lo cual cada mes factura, local por local, a los usuarios si el correspondiente local está ocupado y a los respectivos propietarios si no lo está. Este sí se hace al propietario, en razón de cada uno de sus locales, no por todo el centro o su fracción en él ni por todos los locales desocupados.

Existe un contrato otorgado entre los propietarios iniciales de la comunidad, según el cual si alguno de ellos vendiese locales a otras personas, éstas se integrarían necesariamente en ambas comunidades y participarían en la forma indicada, es decir, en razón de sus adquiridas proporciones. Para utilizar sus propios locales (o cualesquiera otros) debería, igualmente, tomarlos en arrendamiento de la comunidad de explotación, de la que habría pasado a formar parte.

Hasta aquí la forma de organizarse; en cuanto a la forma de funcionar y gestionar, es la siguiente:

La comunidad de propietarios factura, local a local, al usuario o al propietario del mismo, por los gastos de mantenimiento, agregando el IGIC al 5 por 100.

La comunidad de explotación factura por los locales cedidos en arrendamiento, a cada usuario, por lo que llama la “renta (es decir, el precio del arrendamiento) mensual”, agregando

también el IGIC al 5 por 100.

Lógicamente ambas series de facturas son distintas, aunque en apariencia y formato sean muy similares, como consecuencia de la identidad de los miembros de ambas comunidades.

La comunidad de explotación, según lo antes expuesto, reparte cada mes el producto neto de su gestión a los propietarios.

Las cuestiones que se plantean se refieren a este reparto y son las dos siguientes:

Los propietarios ¿deben extender facturas a la comunidad de explotación como justificación del ingreso que reciben? Y, en caso afirmativo, tales facturas ¿deben incluir el IGIC correspondiente?

Aclara el consultante que los locales del centro comercial son de propiedad individual, no existen locales en indivisión, aunque sí las inevitables zonas comunes, pero la explotación necesariamente se efectúa en común.

CONTESTACIÓN:

Se encuentran sujetas al IGIC las prestaciones de servicios efectuadas por los titulares de los locales comerciales a la denominada comunidad de explotación que estos han constituido en común con la finalidad de explotar el arrendamiento de los locales, debiéndose repercutir el IGIC en factura al tipo impositivo general del 5 por 100. A tal efecto, la comunidad de explotación se ha entendido en la presente respuesta a consulta tributaria que actúa en nombre y por cuenta propia respecto a los alquileres de los locales comerciales o bien que es titular de cualquier tipo de derecho de uso y disfrute que la legitime como arrendadora de los mismos frente a terceros, lo que podrá acreditar, en su caso, por cualquier medio admitido en Derecho.

Visto el escrito presentado en esta Consejería de Economía y Hacienda por , en el que se formula consulta tributaria en relación al Impuesto General Indirecto Canario (IGIC), esta Dirección General de Tributos, 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 el articulo 23.2.t) del Decreto 12/2004, de 10 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La sociedad mercantil consultante manifiesta ser propietaria de determinados locales que, aproximadamente, representan una tercera parte de un centro comercial.

El mismo fue promovido por la sociedad consultante junto con otras dos; actualmente ya está concluido y ha comenzado recientemente su puesta en funcionamiento.

Cada entidad es dueña y titular registral de algunos locales comerciales de los que integran dicho centro comercial. Puede hipotecarlos, venderlos a terceras personas, etc, pero no puede explotarlos directamente ya que la explotación, según se ha acordado por los copropietarios y copromotores, debe ejercerse por la comunidad, de modo que, incluso si un propietario desease ocupar y utilizar uno de sus locales, debería tomarlo en arrendamiento de dicha comunidad.

La comunidad de explotación reparte mensualmente el producto neto del arrendamiento de todo el centro, deducidos los gastos que su propia existencia ocasiona (cuenta con una pequeña organización de medios materiales y humanos para llevar a cabo estas funciones). Dicho reparto se efectúa en proporción a los locales que posee cada propietario respecto del total, independientemente de si cada local concreto se está explotando o está desocupado (ello se hace, entre otras razones, para evitar una guerra de precios entre los varios propietarios con respecto a los mejores clientes potenciales). Dicho reparto se efectúa en base a una hoja de cálculo en la que se enumeran, por grandes grupos, los ingresos y gastos del período, ya al resultado se aplica el % de participación de cada propietario en el total.

Existe una segunda comunidad, ésta titulada “de propietarios”, con NIF y funciones diferentes de la primera, de la explotación, aunque la integran las mismas empresas y en la misma proporción que en la primero citada de explotación. A esta comunidad corresponde el mantenimiento del centro, por lo cual cada mes factura, local por local, a los usuarios si el correspondiente local está ocupado y a los respectivos propietarios si no lo está. Este sí se hace al propietario, en razón de cada uno de sus locales, no por todo el centro o su fracción en él ni por todos los locales desocupados.

Existe un contrato otorgado entre los propietarios iniciales de la comunidad, según el cual si alguno de ellos vendiese locales a otras personas, éstas se integrarían necesariamente en ambas comunidades y participarían en la forma indicada, es decir, en razón de sus adquiridas proporciones. Para utilizar sus propios locales (o cualesquiera otros) debería, igualmente, tomarlos en arrendamiento de la comunidad de explotación, de la que habría pasado a formar parte.

Hasta aquí la forma de organizarse; en cuanto a la forma de funcionar y gestionar, es la siguiente:

La comunidad de propietarios factura, local a local, al usuario o al propietario del mismo, por los gastos de mantenimiento, agregando el IGIC al 5 por 100.

La comunidad de explotación factura por los locales cedidos en arrendamiento, a cada usuario, por lo que llama la “renta (es decir, el precio del arrendamiento) mensual”, agregando también el IGIC al 5 por 100.

Lógicamente ambas series de facturas son distintas, aunque en apariencia y formato sean muy similares, como consecuencia de la identidad de los miembros de ambas comunidades.

La comunidad de explotación, según lo antes expuesto, reparte cada mes el producto neto de su gestión a los propietarios.

Las cuestiones que se plantean se refieren a este reparto y son las dos siguientes:

Los propietarios ¿deben extender facturas a la comunidad de explotación como justificación del ingreso que reciben? Y, en caso afirmativo, tales facturas ¿deben incluir el IGIC correspondiente?

Aclara el consultante que los locales del centro comercial son de propiedad individual, no existen locales en indivisión, aunque sí las inevitables zonas comunes, pero la explotación necesariamente se efectúa en común.

SEGUNDO.- El artículo 13 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece que "*las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez*"

Describe el consultante la existencia de una limitación, aparentemente referida al uso, de los distintos locales comerciales que integran el centro comercial, que impide su explotación económica por dichos titulares y exige que, en su caso, la denominada comunidad de explotación suscriba un contrato de arrendamiento del inmueble con el propio titular dominical a cambio de una renta, constituyéndose la comunidad de explotación en arrendadora y el titular dominical en arrendatario. Se observa que dicha relación contractual revierte la posición típica de los sujetos definidos como arrendatario y arrendador en el Código Civil – artículo 1546 – no siendo posible reconocer en el arrendador su legitimidad en tanto titular de un bien susceptible de ser arrendado, pues en todo caso dicha legitimidad recae en el propietario del bien arrendado, que en este paradójico supuesto es el arrendatario. Si bien la cesión de un inmueble en arrendamiento no es un acto de riguroso dominio, y por ello no se incluye como tal en el artículo 348 del Código Civil, sino que, por el contrario, la jurisprudencia lo reconoce como un mero acto de administración, lo habitual es que sea el mismo propietario el que contrata el contrato de locación, lo que no impide hallar legitimación para concertar el contrato de arrendamiento en otras personas titulares que, por cualquier título, tengan facultad de uso y disfrute del bien, pero si ya resulta aventurado presumir que la restricción de explotación asumida por los titulares de los locales suponga un derecho de uso y disfrute a favor de la denominada "comunidad de explotación", resulta absurdo reconocer que ello derive en la posibilidad legitimar un contrato de arrendamiento en la que figure como arrendatario el propietario del inmueble. Esta sola circunstancia, que podríamos denominar irregularidad sustancial, permite apreciar que, atendiendo a la naturaleza jurídica del contrato, no es posible calificarlo desde el punto de vista tributario, que es el que nos ocupa en la presente resolución a consulta tributaria vinculante, de contrato de arrendamiento de local para uso distinto de vivienda.

Sin perjuicio de lo mencionado en el párrafo anterior, ni este es el cauce adecuado ni la legislación tributaria mencionada reconoce la calificación de las obligaciones tributarias como un mecanismo de invalidación de contratos, más aun cuando el error de Derecho no aparece expresamente contemplado por el Código Civil en sede de invalidez. También se reconoce que existen efectos de dichos contratos de arrendamiento "irregulares" que producen, entre otros, la obligación de pago de ciertas cantidades con carácter periódico por parte del titular de los locales a la comunidad de explotación, y de ésta última a los titulares de los locales al manifestar el consultante que la comunidad de explotación reparte cada mes el producto neto de su gestión a los

propietarios, entendiéndose que ello ocurre aunque los locales estén vacíos o utilizados directamente por sus titulares en una actividad empresarial o profesional.

No obstante, lo mencionado con anterioridad no desvirtúa la circunstancia de que es posible apreciar en la descripción efectuada por el consultante la existencia de varias entidades susceptibles de tener la consideración de sujetos pasivos del IGIC. En concreto, la denominada comunidad de explotación, dotada de una organización de medios materiales y humanos para llevar a cabo sus funciones –el arrendamiento de los locales comerciales – y la comunidad de propietarios, que se describe con funciones diferentes, que se entiende que será, entre otras, las del mantenimiento del centro comercial. Por último, queda por reconocer como sujetos pasivos a los titulares de los locales, en tanto ejerzan una actividad de arrendamiento, de explotación de una actividad económica concreta o de la cesión del uso del inmueble por la que perciban rendimiento.

Respecto a la comunidad de explotación, la descripción de la operativa y del fundamento económico que pretende tener puede asimilarse a la actuación de un comisionista actuando en nombre y por cuenta propia tal y como se establece en el artículo 7.2.15º de la Ley 20/1991 como supuesto particular de prestación de servicios. En efecto, en tal caso, el comisionista se entiende que recibe y presta por sí mismo los correspondientes servicios, en otras palabras, la comunidad de explotación es arrendadora frente a terceros y arrendataria respecto a los titulares de los locales comerciales y ello sin perjuicio de que, en otra aproximación al problema, se entienda que la comunidad de explotación resulte ser titular de un derecho de uso y disfrute de los locales comerciales derivado del acuerdo común de los propietarios que le permita su cesión en arrendamiento. Esta capacidad de actuar en nombre y por cuenta propia puede reconocerse formalmente en la circunstancia de emitir factura a sus clientes, arrendatarios y, a su vez, de recibir factura de los titulares de los locales comerciales por el servicio que recibe de éstos la comunidad de explotación, siendo precisamente esta última circunstancia la que es objeto de consulta.. Sin nos encontramos con una situación de arrendamiento y subarrendamiento, o de arrendamiento legitimado en la titularidad en la comunidad de explotación de un derecho de uso y disfrute sobre los locales comerciales presenta un alcance que excede el ámbito tributario y que, en todo caso, no presenta demasiada relevancia en cuanto se refiere al cumplimiento de las obligaciones tributarias que dichas actividades económicas dieran lugar.

En síntesis, la comunidad de explotación se constituye en sujeto pasivo del IGIC, cuya actividad consiste en el arrendamiento (subarrendamiento) de los locales comerciales legitimada por la titularidad de algún tipo de derecho sobre los inmuebles, para la que se satisface una contraprestación periódica a favor de sus titulares. No obstante, debe advertirse que si la función real de la denominada comunidad de explotación es la mera intermediación en nombre y por cuenta de los titulares de locales comerciales, siendo estos últimos los verdaderos arrendadores frente a terceros, sus prestaciones de servicios tendrán la consideración de comisiones y la operativa descrita será incorrecta desde el punto de vista del IGIC.

En lo que se refiere a la comunidad de propietarios, dedicada esencialmente al mantenimiento de las zonas comunes del edificio en donde se localizan los locales comerciales, es criterio reiterado de este Centro Directivo que tales comunidades de propietarios, distintas de las comunidades de propietarios constituidas esencialmente por vecinos (“comunidades de vecinos”) cuya actividad exclusivamente se refiera a la mera gestión y administración de los intereses comunes de los vecinos, y siempre y cuando el inmueble tenga una función esencialmente residencial., tienen la consideración de sujetos pasivos del IGIC por realizar una actividad empresarial o profesional de prestación de servicios con carácter oneroso y como tales tienen que cumplir las obligaciones tributarias a que se refiere el artículo 59 de la Ley 20/1991.

En definitiva, es criterio vinculante de este Centro Directivo que se encuentran sujetas al IGIC las prestaciones de servicios efectuadas por los titulares de los locales comerciales a la

denominada comunidad de explotación que estos han constituido en común con la finalidad de explotar el arrendamiento de los locales, debiéndose repercutir el IGIC en factura al tipo impositivo general del 5 por 100. A tal efecto, la comunidad de explotación se ha entendido en la presente respuesta a consulta tributaria que actúa en nombre y por cuenta propia respecto a los alquileres de los locales comerciales o bien que es titular de cualquier tipo de derecho de uso y disfrute que la legitime como arrendadora de los mismos frente a terceros, lo que podrá acreditar, en su caso, por cualquier medio admitido en Derecho.

Lo que, de conformidad con lo establecido en la Disposición Adicional Décima, número tres, de la Ley 20/1991, y con el alcance previsto en el articulo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, advirtiendo que la presente consulta no tendrá efectos vinculantes respecto al objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad a su presentación, lo que le comunico para su conocimiento y demás efectos.

Las Palmas de Gran Canaria, 23 de mayo de 2007

El DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván