Administración Tributaria Canaria
Gobierno de Canarias

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE:	DOMICILIO:
CONCEPTO IMPOSITIVO: Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE:** Art. 5.4.a) Ley 20/1991 Art. 7.2.2º y 3º Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA: El consultante expone que varias entidades jurídicas, sin ningún tipo de vinculación entre ellas, poseen unos locales situados en un determinado centro comercial. Para la explotación del mencionado centro comercial se ha convenido por parte de todos los propietarios la constitución de una comunidad de explotación (entidad sin personalidad jurídica propia y que funciona como entidad en régimen de atribución de rentas) en la que obligatoriamente han de integrarse los propietarios de los locales comerciales y a la que de manera indefinida se ha "aportado" el derecho de explotación del mencionado centro comercial, siendo la comunidad de explotación la que procede al arrendamiento de los locales comerciales incluso a sus propietarios si éstos optaran por explotar un negocio en su local. La citada comunidad de explotación no es más que una entidad en atribución de rentas que a la conclusión de cada ejercicio atribuye a cada uno de los partícipes la renta que le corresponde en proporción a su participación en la misma. Asimismo y en función de la renta imputada se produce el flujo de tesorería correspondiente a cada propietario, es decir, la comunidad de explotación transfiere a los propietarios el importe que le corresponda en el beneficio de la explotación.

Paralelamente, existe la comunidad de propietarios del centro comercial cuya actividad es diferente y autónoma de la de la comunidad de explotación. En este caso la comunidad de propietarios se encarga de los fines que le son propios tales como mantenimiento del centro comercial etc. para lo cual mensualmente repercute a los propietarios y/o inquilinos las cuotas correspondientes, importe al que se añade el IGIC correspondiente.

Conforme a lo expuesto, se consulta si la atribución de rentas por parte de la comunidad de explotación puede equipararse a efectos del IGIC a una distribución de dividendos y por tanto fuera del ámbito del impuesto, no existiendo o siendo obligada, en ese caso, la repercusión del impuesto por parte de la propiedad a la comunidad de bienes cada vez que percibe rentas. En caso de entender aplicables criterios distintos de los expuestos, sean estos indicados a esta parte consultante para, en su caso, proceder a una adecuada consideración de los mismos.

CONTESTACIÓN VINCULANTE: Las prestaciones de servicios efectuadas por los titulares de los locales comerciales a la denominada comunidad de explotación que éstos han constituido en común con la finalidad de explotar el arrendamiento de los locales, están sujetas al IGIC, y, por tanto, debe repercutirse el IGIC en factura, por estas operaciones, al tipo impositivo general del 5 por 100.

Esta Dirección General quiere, con todo, hacer constar que en esta contestación a la consulta tributaria planteada, se ha entendido que la comunidad de explotación, respecto a los alquileres de los locales comerciales, actúa en nombre y por cuenta propia, o bien como titular de cualquier tipo de derecho de uso y disfrute que la legitime como arrendadora de los locales frente a terceros, lo que, en su caso, podrá acreditar por cualquier medio admitido en Derecho.

Visto escrito presentado 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 Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda aprobado por Decreto 12/2004, de 10 de febrero, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- El consultante expone que varias entidades jurídicas, sin ningún tipo de vinculación entre ellas, poseen unos locales situados en un determinado centro comercial. Para la explotación del centro, se ha convenido por todos los propietarios la constitución de una comunidad de explotación (entidad sin personalidad jurídica propia y que funciona como entidad en régimen de atribución de rentas) en la que obligatoriamente han de integrarse los propietarios de los locales comerciales, y a la que de manera indefinida se «aporta» el derecho de explotación del centro comercial. La comunidad de explotación, no los propietariros, es la que procede al arrendamiento de los locales comerciales, incluso a los propios propietarios si éstos optaran por explotar un negocio en su local. Esta comunidad de explotación no es más que una entidad en atribución de rentas, que a la conclusión de cada ejercicio atribuye a cada uno de los partícipes la renta que le corresponde en proporción a su participación en la misma. De este modo, se produce el flujo de tesorería correspondiente a cada propietario, por el que la comunidad de explotación transfiere a los propietarios el importe que le corresponda en el beneficio de la explotación.

Paralelamente esta comunidad de explotación, existe la de propietarios del centro comercial cuya actividad es autónoma y diferente de la de explotación. La comunidad de propietarios se encarga de los fines propios de estas comunidades como el mantenimiento del centro comercial, etc., y mensualmente repercute a los propietarios o inquilinos las cuotas correspondientes a las que suma el IGIC correspondiente.

El consultante hace mención en su escrito al artículo 4 de la Ley 20/1991 reguladora del IGIC que establece que «*están sujetas al Impuesto por el concepto 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*».. En este sentido, afirma que la atribución de rentas y distribución de beneficios por parte de la comunidad de explotación a sus partícipes debe considerarse en todo caso como una operación no onerosa al no realizarse en contraprestación de ninguna actividad económica y poder equipararse con lo que sería una distribución de dividendos de una sociedad a sus socios. Dado el carácter de la atribución de rentas, ningún propietario repercute IGIC a la comunidad de explotación por la percepción de las rentas que le corresponden.

Cita textualmente en el escrito la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 27 de septiembre de 2001:

"*…al no ser contraprestación de ninguna actividad económica, la percepción de dividendos no está comprendida dentro del ámbito de aplicación del IVA. Esta exclusión se explica principalmente por alguna de las características de los dividendos. Es sabido, en primer lugar, que el reparto de dividendos presupone normalmente la existencia de beneficios susceptibles de distribución y depende así de los resultados obtenidos por la sociedad en el ejercicio.... Por último procede subrayar que, por su propia naturaleza, los dividendos*

representan el fruto de la participación en una sociedad y resultan de la mera propiedad de dicho bien".

Este criterio, dice el consultante, puede extrapolarse fácilmente a la imputación de rentas por parte de una entidad en régimen de atribución, en la que la atribución de rentas y distribución de los beneficios se realiza como consecuencia de la participación en la propia entidad y no como contraprestación a ninguna operación realizada por ésta

Por último, pone de manifiesto que si bien es cierto que la regulación IGIC queda fuera del ámbito de aplicación de la Sexta Directiva Comunitaria reguladora del IVA y que por tanto los criterios expresados en las sentencias del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea no son de aplicación en Canarias, no es menos cierto que tal y como ha manifestado ese Centro Directivo en la consulta número 1017 de 14 de marzo de 2006, que *"pueden ser tenidos en cuenta como elementos de juicio especialmente valiosos para fijar un criterio de este Centro Directivo la doctrina marcada por la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía* y *Hacienda en materia de IVA, así como la jurisprudencia asociada a dicho impuesto en la misma materia. .."*

Conforme a lo expuesto, se consulta si la atribución de rentas por parte de la comunidad de explotación puede equipararse, a efectos del IGIC, a una distribución de dividendos, y por, tanto, si está fuera del ámbito del impuesto, sin que exista, en ese caso, obligación de repercutir el impuesto por parte de la propiedad a la comunidad de bienes cada vez que percibe rentas. En caso contrario, se solicita que sea indicada la doctrina aplicable para una adecuada consideración de los mismos.

SEGUNDO.- Con fecha 23 de mayo de 2007 este Centro Directivo ha emitido respuesta a consulta vinculante respecto a una materia equivalente a la manifestada por el consultante, incluido el supuesto planteado de que «*..la comunidad de explotación (es) la que procede al arrendamiento de los locales comerciales incluso a sus propietarios si éstos optaran por explotar un negocio en su local»*, cuyo tenor literal es el siguiente:

> «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 de 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 rendimientos.

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. Si 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.”

TERCERO.- En el ámbito del IGIC, el artículo 5.4.a) de la Ley 20/1991 establece que se considerarán, en todo caso, empresarios o profesionales a quienes efectúen la siguiente operación:

"*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."

Igualmente se particularizan como supuestos de prestaciones de servicio dentro del artículo 7.2, apartados 2º y 3º, de la Ley 20/1991 "*los arrendamientos de bienes, industria o negocio, empresas o establecimientos mercantiles, con o sin opción de compra*" y "*las cesiones de uso o disfrute de bienes*" respectivamente.

En consecuencia, en el IGIC en todo caso tiene expresamente la consideración de actividad empresarial o profesional el arrendamiento de bienes, incluidos los bienes inmuebles, así como cualquier otra constitución, ampliación o transmisión de derechos de goce o disfrute sobre bienes inmuebles. Se diferencia está cuestión del tratamiento propio de la imposición directa, en la que se exige la concurrencia de ciertas circunstancias para que el arrendamiento de inmuebles se considere actividad económica y sus rendimientos como derivados del ejercicio de actividades empresariales o profesionales.

También manifiesta el consultante que la denominada "comunidad de explotación" resulta ser una entidad sin personalidad jurídica propia, no cuestionándose que por tal circunstancia deje de ser un sujeto pasivo del IGIC en función de la actividad que ejerce, al igual que ocurre con la "comunidad de propietarios" y la actividad que le es propia, también sujeto pasivo del IGIC. Aporta el consultante sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas relativa al IVA referida a la no tributación en el dicho impuesto del reparto de dividendos por parte de sociedades mercantiles, criterio perfectamente asumible por este Centro Directivo en relación al IGIC si ello fuera necesario en la resolución de la presente consulta tributaria. No obstante, cuestión distinta resulta ser la planteada por el consultante, dado que la consulta no trata de una distribución de dividendos por parte de una sociedad mercantil, sino, en palabras del consultante, de una "equiparación" con la misma.

En cualquier caso, tampoco debe extralimitarse el alcance del criterio vinculante emitido por este Centro Directivo para interpretar que toda atribución de rentas en el ámbito de la imposición directa resulta ser una contraprestación de una operación sujeta en el IGIC. En tal sentido resulta evidente el supuesto del arrendamiento de un inmueble por parte de varios titulares que lo poseen en régimen de indivisión; a efectos del IGIC el arrendador será la comunidad de propietarios, sin personalidad jurídica propia, sin perjuicio de que éstos repartan los ingresos de cada percepción en función de sus cuotas de participación en el inmueble y sin que dicho reparto constituya otra operación sujeta al IGIC, situación posiblemente equiparable a la de la distribución de dividendos en una sociedad mercantil. Pero el supuesto planteado en la consulta resulta diferente en tanto que la denominada "comunidad de explotación" resulta del acuerdo común de los distintos titulares de locales comerciales del centro comercial que, pudiendo arrendar directamente los mismos en virtud de su titularidad, resulta que asumen la obligación de actuar en común y de interponer a la "comunidad de explotación" como arrendadora frente a terceros, o incluso, frente a si mismos si se da el supuesto de "arrendamiento a sus propietarios", cuya legitimidad para actuar como tal se ha aclarado suficientemente en la consulta vinculante citada con anterioridad y que exige la existencia de cualquier tipo de derecho de uso y disfrute sobre los inmuebles constituidos a favor de la "comunidad de explotación" por los propietarios y cuya contraprestación perciben éstos de la "comunidad de explotación", incluso aunque no se encuentren arrendados por ésta última.

En definitiva, es criterio vinculante de este Centro Directivo que las prestaciones de servicios efectuadas por los titulares de los locales comerciales a la denominada comunidad de explotación que éstos han constituido en común con la finalidad de explotar el arrendamiento de los locales, están sujetas al IGIC, y, por tanto, debe repercutirse el IGIC en factura, por estas operaciones, al tipo impositivo general del 5 por 100.

Esta Dirección General quiere, con todo, hacer constar que en esta contestación a la consulta tributaria planteada, se ha entendido que la comunidad de explotación, respecto a los alquileres de los locales comerciales, actúa en nombre y por cuenta propia, o bien como titular de cualquier tipo de derecho de uso y disfrute que la legitime como arrendadora de los locales frente a terceros, lo que, en su caso, podrá acreditar por cualquier medio admitido en Derecho.

Todo lo cual se le comunica de acuerdo con la Disposición Adicional Décima, número tres, de la Ley 20/1991, y con el alcance establecido en el articulo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y se le advierte 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.

Las Palmas de Gran Canaria, a 6 de noviembre de 2007

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Francisco Clavijo Hernández