Gobierno de Canarias
Consejería de Hacienda
Viceconsejería de Hacienda y Planificación

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 1860 (11/12/17)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 4.1 Ley 20/1991 Art. 5.2.2º y 6.a) Ley 20/1991 Art. 6.1 y 2.2º Ley 20/1991 Art. 7.1 Ley 20/1991 Art. 19.1.2º.g) Ley 20/1991 Art. 50.Uno.18º, k) y l), y 22º Ley 4/2012 Art. 50.Cinco Ley 4/2012

Servicio de Política Tributaria
Avda. José Manuel Guimerá, nº 10
Edf. Servicios Múltiples II Planta 5ª
38003 Santa Cruz de Tenerife
Tfno: (922) 47 51 00 / FAX (922) 92 23 81

CUESTIÓN PLANTEADA

La sociedad mercantil consultante tiene como actividad empresarial la promoción, construcción y arrendamiento de bienes inmuebles y la participación, entre otras, en una comunidad de bienes establecida en Canarias, dedicada a la explotación de un campo de golf, cuyo principal activo está formado por terrenos habilitados para la práctica del golf, casa club, maquinaria, elementos de transporte internos, utillaje, mobiliario y otras instalaciones. Es intención de la entidad consultante transmitir su participación en esta comunidad a otro comunero, sociedad limitada.

Se consulta si la pretendida transmisión tributa por la modalidad de "transmisiones patrimoniales onerosas" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD) o por IGIC y si, en este último caso, opera alguna exención y/o el mecanismo de la inversión del sujeto pasivo.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

- La transmisión de la cuota de participación de la entidad consultante en la comunidad de bienes tiene la consideración de entrega de bien por tratarse de la transmisión de una participación que asegura, de hecho y de derecho, la propiedad de parte de un bien inmueble.

La transmisión de estos valores equivale a la entrega de un inmueble o de una parte del mismo, por lo que al tratarse de la segunda u ulterior entrega de una edificación se encuentra sujeta y exenta de IGIC conforme a lo dispuesto en el artículo 50.Uno.22º de la Ley 4/2012.

- La exención podrá ser objeto de renuncia por parte de la sociedad mercantil consultante si concurren los requisitos previstos en el artículo 50.Cinco de la Ley 4/2012, en cuyo caso, se invertirá la condición de sujeto pasivo del IGIC en la entidad adquirente.

- De no mediar o no concurrir los requisitos para la renuncia a dicha exención, la operación tributará por la modalidad de "transmisiones patrimoniales onerosas" del ITPAJD, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 4.4 de la Ley 20/1991.

Visto el escrito presentado por , en el que formula consulta relativa al Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), este centro directivo en uso de la atribución conferida en la Disposición Adicional Décima.Tres de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (en lo sucesivo, Ley 20/1991), en relación con el artículo 21.3. C).l) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Hacienda, aprobado por el artículo único del Decreto 86/2016, de 11 de julio, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La sociedad mercantil consultante tiene como actividad empresarial la promoción, construcción y arrendamiento de bienes inmuebles y la participación, entre otras, en una comunidad de bienes establecida en Canarias, cuyo principal activo está formado por terrenos habilitados para la práctica del golf, casa club, maquinaria, elementos de transporte internos, utillaje, mobiliario y otras instalaciones. Es intención de la entidad consultante transmitir su participación en esta comunidad a otro comunero, sociedad limitada.

Se consulta si la pretendida transmisión tributa por la modalidad de "transmisiones patrimoniales onerosas" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD) o por IGIC y si, en este último caso, opera alguna exención y/o el mecanismo de la inversión del sujeto pasivo.

SEGUNDO.- Puesto que la consulta afecta a otro tributo de titularidad estatal, se solicitó la emisión del informe previsto en la Disposición adicional Décima.Tres de la Ley 20/1991. El informe de la Subdirección General de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, señala lo siguiente:

> *"... En la relación entre el Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD), el IGIC tiene carácter preponderante y excluyente de la aplicación de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, por lo que es necesario constatar siempre en primer lugar si se aplica el IGIC, para poder discernir si es de aplicación la citada modalidad del ITPAJD.*
>
> *Efectivamente, el artículo 7 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre de 1993) -en adelante, TRLITPAJD- determina en la letra A) de su apartado 1 y en su apartado 5 lo siguiente*
>
> *"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.*
>
> *(...)*
>
> *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 o arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando gocen 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."

A estos efectos debe tenerse en cuenta que conforme a la Disposición Adicional Tercera del TRLITPAJD, "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."

En cualquier caso, la entidad consultante nunca sería sujeto pasivo del ITPAJD, el sujeto pasivo sería la sociedad adquirente de la cuota parte de la comunidad de bienes."

TERCERO.- Procedemos pues a analizar si la transmisión de la cuota de participación de la entidad consultante en una comunidad de bienes constituida para la explotación de un campo de golf, realizada en favor de otra sociedad mercantil comunera, tributa por IGIC.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 4.1 de la Ley 20/1991:

"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."

El artículo 5.2 de la Ley 20/1991, regulador del concepto de actividades empresariales o profesionales, dispone en su número 2º:

"2. A los efectos de este Impuesto se reputarán empresarios o profesionales:

(...)

2°. Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario."

Y añade en su apartado 6, letra a), que:

"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."

A la vista de lo anterior, nos encontramos ante una operación de carácter oneroso realizada por un empresario o profesional en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, es decir, sujeta a IGIC. La cuestión es si se trata de una entrega de bienes o de una prestación de servicios.

El artículo 6.1 de la Ley 20/1991 define el concepto de entrega de bienes, en los siguientes términos:

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

El propio artículo 6, en su apartado 2.2º, añade:

"2. En particular se consideran entregas de bienes:

(...)

2.º La transmisión de valores cuya posesión asegure, de hecho o de derecho, la atribución de la propiedad o del disfrute de un inmueble o de una parte del mismo en los supuestos previstos en el artículo 50.Uno.18.º k) de la Ley de la Comunidad Autónoma de Canarias 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales."

El citado artículo 50.Uno.18.k) de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante Ley 4/2012) declara exentas, entre otras, las operaciones financieras consistentes en:

"k) Los servicios y operaciones, exceptuados el depósito y la gestión, relativos a acciones, participaciones en sociedades, obligaciones y demás valores no mencionados en las letras anteriores de este apartado 18º, con excepción de:

(...)

b') Aquellos cuya posesión asegure de hecho o de derecho la propiedad, el uso o el disfrute exclusivo de la totalidad o parte de un bien inmueble, que no tengan la naturaleza de acciones o participaciones en sociedades."

Por su parte, el artículo 7.1 de la Ley 20/1991 introduce el concepto de prestación de servicios, al afirmar:

"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."

La dificultad de la calificación de la operación estriba en el hecho de que la participación a transmitir atribuye, en la proporción que corresponde, tanto la propiedad de bienes muebles (elementos de transporte, maquinaria, etc.) como de inmuebles (casa club y terrenos). Entender por ello que nos encontramos ante operaciones de distinta naturaleza, que merecen un tratamiento independiente, supondría un desglose artificial que alteraría la funcionalidad del sistema de IGIC. Por el contrario, a nuestro juicio, se trata de una operación única que, a la vista de lo dispuesto en el artículo 6.2.2º de la Ley 20/1991, en relación con el artículo 50.Uno.18.k).b') de la Ley 4/2012, debe calificarse como entrega de bienes.

En este sentido, este centro directivo ha señalado entre otras, en la consulta vinculante n.º 1826 (11/05/17), que: *"Se entiende con carácter general que existe una operación única cuando dos o varios elementos o actos que un empresario o profesional realiza para su cliente se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente forman una sola operación económica indisociable cuyo desglose resultaría artificial de forma que todos los elementos que integran la operación de que se trata resultan necesarios para llevarla a cabo y están tan estrechamente vinculados entre sí que objetivamente forman una prestación económica indisociable."*

Es preciso determinar a continuación si la transmisión de la cuota de participación de la entidad consultante en la comunidad de bienes puede beneficiarse de alguna exención en el IGIC. A este respecto, debemos acudir en primer lugar al artículo 50.Uno.18.l) de la Ley 4/2012, que declara exenta del Impuesto:

> *"l) La transmisión de los valores a que se refiere la letra anterior y los servicios relacionados con ella, incluso por causa de su emisión o amortización, con las mismas excepciones."*

Al establecerse las mismas excepciones que contempla la letra k) del propio artículo 50.Uno.18, por referirse el supuesto que nos ocupa a la transmisión de valores distintos de acciones o participaciones en sociedades no cabe invocar este beneficio fiscal.

Con la nueva redacción dada al artículo 6.2.2º de la Ley 20/1991, por Ley 28/2014, de 27 de noviembre, en vigor desde el 1 de enero de 2015, y por razones evidentes de neutralidad, el legislador ha venido a considerar como bienes corporales aquellos valores cuya posesión asegure, de hecho o de derecho, la atribución de la propiedad o del disfrute de un bien inmueble o de una parte del mismo, de manera que puedan recibir el mismo trato que los inmuebles a los que se refieren. No en vano, la transmisión de estos valores, económicamente, equivale a la entrega de un inmueble o de una parte del mismo. Así pues, a fin de evitar un trato desigual entre la transmisión directa de inmuebles y la transmisión de participaciones que aseguren la propiedad de los mismos, la exclusión a que hace referencia la letra b') del artículo 50.Uno.18.k) debe matizarse, en el supuesto que nos ocupa, con lo dispuesto en el artículo 50.Uno.22º, ambos de la Ley 4/2012, que dispone lo siguiente:

> *"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.

No obstante, no tendrá la consideración de primera entrega la realizada por el promotor después de la utilización ininterrumpida del inmueble por un plazo igual o superior a dos años por su propietario o por titulares de derechos reales de goce o disfrute o en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra, salvo que el adquirente sea quien utilizó la edificación durante el referido plazo. No se computarán a estos efectos los períodos de utilización de edificaciones por los adquirentes de los mismos en los casos de resolución de las operaciones en cuya virtud se efectuaron las correspondientes transmisiones.

Los terrenos en que se hallen enclavadas las edificaciones comprenderán aquéllos en los que se hayan realizado las obras de urbanización accesorias a las mismas. No obstante, tratándose de viviendas unifamiliares, los terrenos urbanizados de carácter accesorio no podrán exceder de 5.000 metros cuadrados. Las transmisiones no sujetas al Impuesto en virtud de lo establecido en el artículo 9, apartado 1º, de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, no tendrán, en su caso, la consideración de primera entrega a efectos de lo dispuesto en este apartado.

La exención no se extiende:

a) A las entregas de edificaciones efectuadas en el ejercicio de la opción de compra inherente a un contrato de arrendamiento, por empresas dedicadas habitualmente a realizar operaciones de arrendamiento financiero. A estos efectos, el compromiso de ejercitar la opción de compra frente al arrendador se asimilará al ejercicio de la opción de compra.

b) A las entregas de edificaciones que sean objeto de demolición con carácter previo a una nueva promoción urbanística.

c) A las entregas de edificaciones para su rehabilitación por el adquirente."

Parece evidente que nos encontramos ante la segunda u ulterior entrega de una edificación sujeta y exenta del IGIC.

No obstante, al amparo de lo dispuesto en el artículo 50.Cinco de la Ley 4/2012 la sociedad mercantil consultante podrá renunciar a dicha exención, si concurren los requisitos previstos para ello:

"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."

De producirse esta renuncia, la condición de sujeto pasivo recaerá en la entidad adquirente, al amparo de lo dispuesto en el artículo 19.1.2º, letra g), de la Ley 20/1991:

"1. Son sujetos pasivos del Impuesto:

(...)

2.º Excepcionalmente, se invierte la condición de sujeto pasivo en los empresarios o profesionales y, en todo caso, en los entes públicos y personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales, para quienes se realicen las operaciones sujetas a gravamen en los siguientes supuestos:

g) Cuando se trate de las siguientes entregas de bienes inmuebles:

(...)

– Las entregas exentas a que se refieren los números 20.º y 22.º del artículo 50.Uno de la Ley de la Comunidad Autónoma de Canarias 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales, en las que el sujeto pasivo hubiera renunciado a la exención."

Finalmente, debemos señalar que, de no mediar o no concurrir los requisitos para la renuncia a la exención de IGIC, la operación tributará por la modalidad de "transmisiones patrimoniales onerosas" del ITPAJD, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 4.4 de la Ley 20/1991 que dispone:

"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."

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

- La transmisión de la cuota de participación de la entidad consultante en la comunidad de bienes tiene la consideración de entrega de bien por tratarse de la transmisión de una participación que asegura, de hecho y de derecho, la propiedad de parte de un bien inmueble.

La transmisión de estos valores equivale a la entrega de un inmueble o de una parte del mismo, por lo que al tratarse de la segunda u ulterior entrega de una edificación se encuentra sujeta y exenta de IGIC conforme a lo dispuesto en el artículo 50.Uno.22º de la Ley 4/2012.

- La exención podrá ser objeto de renuncia por parte de la sociedad mercantil consultante si concurren los requisitos previstos en el artículo 50.Cinco de la Ley 4/2012, en cuyo caso, se invertirá la condición de sujeto pasivo del IGIC en la entidad adquirente.

- De no mediar o no concurrir los requisitos para la renuncia a dicha exención, la operación tributará por la modalidad de "transmisiones patrimoniales onerosas" del ITPAJD, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 4.4 de la Ley 20/1991.

La presente consulta se emite conforme a la legislación vigente a la fecha de firma de la misma y a los efectos que establece la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Santa Cruz de Tenerife, 11 de diciembre de 2017

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA Y PLANIFICACIÓN

Javier Armas González