CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA NÚM. 1591 (08/07/13)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 4.1 Ley 20/1991 Art. 5.1 y 5.2 Ley 20/1991 Art. 20.Uno.6 Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

La persona física consultante es propietaria de un apartamento situado en un complejo sito en una localidad turística. La comunidad de propietarios le repercute el IGIC por la parte que le corresponde en el mantenimiento de las zonas comunes. Consulta sobre la procedencia de dicha repercusión.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

No tienen la consideración de empresarios o profesionales del IGIC las comunidades de vecinos cuya actividad exclusivamente se refiera a la mera gestión y administración de los intereses comunes de los propietarios, y siempre y cuando el inmueble tenga una función esencialmente residencial.

No obstante, si la comunidad de propietarios tiene la naturaleza de empresa explotadora turística de los apartamentos que conforman un complejo, tiene la consideración de empresario o profesional a efectos del IGIC, por lo que la cantidad que exige a los propietarios de los apartamentos por la gestión y administración de los intereses comunes de los propietarios de los apartamentos constituye la contraprestación de una operación sujeta y no exenta al IGIC. Esta exigencia del IGIC es incluso aplicable cuando el destinatario sea el propietario de un apartamento que no ha cedido el apartamento a la comunidad de propietario para su explotación turística.

Contra la repercusión de una cuota del IGIC que se considera improcedente se podrá interponer reclamación económica administrativa ante los órganos económico-administrativos de la Comunidad Autónoma de Canarias.

Visto escrito presentado por , en el que se formula consulta tributaria en relación al Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), esta Dirección General de Tributos, en uso de las atribuciones conferidas 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, se emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La persona física consultante es propietaria de un apartamento situado en un complejo sito en una localidad turística. La Comunidad de Propietarios le repercute el IGIC por la parte que le corresponde en el mantenimiento de las zonas comunes. Consulta sobre la procedencia de dicha repercusión.

SEGUNDO.- Este centro directivo ya ha tenido ocasión de pronunciarse en varias consultas sobre la consideración o no de una comunidad de propietarios como empresario o profesional a efectos del IGIC (consultas 1084 de 5 de octubre de 2006 y 1334 de 19 de enero de 2010).

Reproducimos la citada consulta 1084 de 5 de octubre de 2006:

"El artículo 4.1 de la Ley 20/1991 establece la sujeción al IGIC, por el concepto de entregas de bienes y prestaciones de servicios, de aquellas efectuadas por empresarios y profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional. Añade el artículo 3.1 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, que la sujeción al Impuesto se produce "incluso si se efectúan a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen".

El artículo 19.2 de la Ley 20/1991 establece a su vez, al definir a los sujetos pasivos del IGIC, que tienen la consideración de sujetos pasivos las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, careciendo de personalidad jurídica, constituyen una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición, cuando realicen operaciones sujetas al Impuesto.

Asimismo, el artículo 5.1 de la Ley 20/1991, al definir el concepto de actividades empresariales o profesionales, establece como tales "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."

Por último, el artículo 5.2 de la Ley 20/1991 dispone que, a efectos del IGIC, se reputarán empresarios o profesionales, por un lado, a las personas o entidades que realicen habitualmente actividades empresariales o profesionales – salvo que realicen exclusivamente operaciones gratuitas – y, en todo, caso, a las sociedades mercantiles.

Expuestos los principales conceptos legales del Impuesto, queda por delimitar el alcance del elemento subjetivo de la consulta efectuada, la comunidad de propietarios, entendiéndose como tal como aquella comunidad de bienes (definida conforme al artículo 392 del Código Civil) que reúne los requisitos establecidos en el artículo 396 del Código Civil.

Queda suficientemente fundamentado, en consecuencia, a la vista de la definición del propio hecho imponible del IGIC y de los sujetos susceptibles de conceptuarse como sujetos pasivos del Impuesto, que entre estos pueden incluirse a las comunidades de propietarios. Cuestión diferente es determinar si en todo caso las comunidades de propietarios son siempre empresarios a efectos del IGIC por su propia naturaleza, o por el contrario, puede plantearse la existencia de comunidades de dicho tipo que no han de clasificarse necesariamente como tales por no realizar una actividad empresarial.

De la definición de actividades empresariales o profesionales en el IGIC pueden extraerse ciertos aspectos significativos que pueden ayudar a enmarcar el concepto.

En primer lugar, parece inherente al concepto la existencia de habitualidad en la actividad, - el diccionario de la Real Academia Española, entre otras, define el término "actividad" como "Conjunto de operaciones o tareas propias de una persona o entidad"- por lo que la realización de operaciones aisladas, por ejemplo la ejecución aislada de un acto de comercio, no supone la consideración de la existencia de una actividad comercial. En paralelo, tal consideración se refuerza en cuanto la calificación de empresario o profesional en el IGIC exige la habitualidad en el ejercicio de las actividades, excepto para las sociedades mercantiles, en las que dicha habitualidad se presume legalmente, sin que se admita prueba en contrario.

En segundo lugar, podría entenderse que no toda actividad ha de ser calificada como actividad económica a efectos del IGIC. Varios son los factores que pueden apoyar dicha aseveración, la propia terminología utilizada ("factores de producción", "producción", "distribución"...), su atribución de actuar por cuenta propia – que supone la asunción de los riesgos derivados de la actividad - y la existencia de una finalidad concreta (aunque enormemente amplia) de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, parece dar a entender la pretensión legal de particularizar el alcance de la definición de "actividades económicas"a efectos del IGIC, pudiendo entenderse, por tanto, la existencia de otras actividades que, si bien se realizan con la puesta en común del esfuerzo personal y la asignación de medios materiales, no tienen como finalidad la intervención en la producción o distribución de bienes o servicios. Tal es el caso de los entes públicos que actúen exclusivamente en el desarrollo de actividades u operaciones en el ejercicio de sus funciones públicas y actuando como autoridad pública, en los que, independientemente de que tal actuación suponga la ordenación de medios personales y materiales con habitualidad, la finalidad de la misma es distinta a la intervención en la producción o distribución de bienes o servicios.

La cuestión se centra, en consecuencia, en analizar si la actividad propia de las comunidades de propietarios es, en todo caso, una "actividad económica" a efectos del IGIC, como puede ser el supuesto de las sociedades mercantiles, o pueden admitirse supuestos excepcionales en dicha consideración. Las comunidades de propietarios encuentran su marco legal en la Ley 49/1960, de 21 de julio, sobre Propiedad Horizontal, incluso en el caso en que no se hubiese otorgado el título constitutivo de la propiedad horizontal (artículo 2.b) de la Ley 49/1960). Pretende dicha regulación legal establecer el marco de convivencia entre los diferentes titulares de pisos o locales de un inmueble, para lo que, entre otros aspectos, instituye unos órganos de gobierno y administración – artículo 13 de la Ley 49/1960 – y una capacidad financiera – artículo 9.1.e) de la citada Ley – lo que supone la existencia de los elementos organizativos propios del concepto de empresario o profesional a los efectos del IGIC. No obstante, la necesidad de la existencia de una regulación legal de la comunidad de propietarios a que se refiere la Ley 49/1960 no se genera en la pretensión de los comuneros de participar en la producción o distribución de bienes o servicios, sino en permitir un marco de convivencia armónico, "para así dejar establecidas las bases de una convivencia normal y pacífica" como se menciona en la exposición de motivos de la propia Ley 49/1960. Reconoció en su momento dicha legislación la exigencia social de regulación de la propiedad horizontal como sistema más económico de acceso a la vivienda frente a la edificación unifamiliar, en la que dicha regulación se presenta innecesaria.

Sin perjuicio de lo mencionado con anterioridad, debe tenerse en cuenta que la Ley 49/1960 utiliza los términos piso-local y vivienda-local indistintamente, por lo que debe entenderse la equivalencia entre el término piso y vivienda a tal efecto. El Decreto 47/1991, de 25 de marzo, por el que se regulan, en el ámbito de la Comunidad Autónoma de Canarias, las condiciones de habitabilidad de las viviendas y el procedimiento para la concesión de cédulas de habitabilidad define – artículo 2.1 - como vivienda "a los efectos de este Decreto, toda edificación con destino residencial, permanente o por temporada, sea o no objeto de explotación turística, promovida por persona física o jurídica, pública o privada, que reúna los requisitos que en el mismo se establecen". El Diccionario de la Real Academia Española (vigésimo segunda edición) define el término vivienda como "lugar cerrado y cubierto construido para ser habitado por personas". Si realizamos la intersección semántica de las dos definiciones podemos simplificar el concepto de vivienda en el de inmueble destinado a la residencia de personas, normalmente permanente, pero que también podrá tener destino temporal e incluso destinado a su explotación turística. Sin nos atenemos a la razón de ser de la regulación legal de las comunidades de propietarios, es decir, la regulación de la convivencia armónica de los titulares ante el auge de la construcción en vertical, el objeto principal a proteger es el habitante de la vivienda en tanto residencia permanente, de ahí que coloquialmente se utilice la expresión "comunidad de vecinos" como equivalente a "comunidad de propietarios". Sin embargo, nuestro derecho civil no ha atendido al vecino, es decir, al que "usa" la vivienda, sino al titular del derecho de propiedad sobre el mismo como sujeto de derechos y obligaciones, sea o no el residente habitual en la vivienda, e incluso incluyendo a titulares de locales.

Profundizando en la distinción entre vecino y propietario, el concepto de "comunidad de propietarios" previsto en la Ley 49/1960, de 21 de julio, de propiedad horizontal presenta un alcance subjetivo mucho más amplio que el término "comunidad de vecinos" puede dar a entender. El primero en realidad es una modalidad de la comunidad de bienes, es decir, de la titularidad en común de bienes, y el segundo hace referencia a una cualidad del comunero, la de vecino o residente. Supuesto específico es el de las comunidades de titulares de derechos de aprovechamiento por turno, derechos que expresamente rehuyen el concepto de propiedad (artículo 1.4 de la Ley 42/1998, de 15 de diciembre, sobre derechos de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles de uso turístico y normas tributarias), pero que, sin embargo, acuden, con carácter supletorio y subsidiario, a las normas reguladoras de la Propiedad Horizontal (artículo 15.4.5º de la citada Ley 42/1998).

En resumen, puede distinguirse, dentro del concepto de comunidad de propietarios - como modalidad de comunidad de bienes - a que se refiere la Ley 49/1960, de la Propiedad Horizontal, a aquellas comunidades de propietarios cuya actividad exclusivamente se refiere a la mera gestión y administración de los intereses comunes de los vecinos, ya sean titulares o inquilinos de las viviendas, en su función residencial, sin que se desvirtúe tal consideración por la coexistencia de titulares de locales, entendiéndose que dicha actividad es inherente a la necesidad básica de vivienda de sus moradores y no a una actividad en sentido económico a efectos del IGIC. Por el contrario, si en el marco de actuación de dicha comunidad de propietarios se contemplan otras actividades tales como el arrendamiento de partes comunes (por ejemplo, para publicidad, instalación de antenas de telefonía móvil, etc), o bien dicha actividad de mera gestión o administración de intereses comunes de los distintos propietarios no se origina en la función residencial de los inmuebles, sino que éstos tienen otras finalidades, tales como la explotación turística, comercial o de ocio, o, en particular, las comunidades de titulares de derechos de aprovechamiento por turno, constituirán una actividad económica y las citadas comunidades tendrán al consideración de empresarios a efectos del IGIC.

En definitiva, no tienen la consideración de sujetos pasivos del IGIC las 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.

Por el contrario, tendrán la consideración de sujeto pasivo del IGIC las comunidades de vecinos a que se refiere el párrafo anterior cuando realicen operaciones sujetas al Impuesto tales como el arrendamiento de partes comunes (para publicidad, instalación de antenas de telefonía móvil, etc.) y, en general, aquellas comunidades de propietarios de bienes inmuebles no destinados esencialmente a una función residencial (por ejemplo, inmuebles destinados a actividades de ocio o comerciales) y, en particular, las comunidades de titulares de derechos de aprovechamiento por turno."

En la consulta 1334 de 19 de enero de 2010 se sienta el siguiente criterio doctrinal:

"Si la actividad de la comunidad de propietarios se refiere exclusivamente a la mera gestión y administración de los intereses comunes de los vecinos, y siempre y cuando el inmueble tenga una función esencialmente residencial, no tendrá la consideración de sujeto pasivo del IGIC y, en consecuencia, no estará sometida al cumplimiento de las obligaciones propias de los mismos. En caso contrario, y de realizar alguna actividad empresarial o profesional por la que tenga la consideración de sujeto pasivo del IGIC, estará sometida al cumplimiento de las obligaciones enumeradas en el artículo 59 de la Ley 20/1991, entre otras, y sin ánimo exhaustivo, y dentro del régimen general del IGIC, se encuentran las de presentar las correspondientes autoliquidaciones periódicas (modelo 420), declaración resumen anual (modelo 425) y la declaración anual de operaciones con terceras personas (modelo 415)."

Por último, en la consulta vinculante 1569 de 7 de mayo de 2013 se dispone:

"Se señala en el texto de petición de consulta que se trata de una comunidad de propietarios de un edificio de siete comuneros, donde seis son sociedades mercantiles que desarrollan su actividad empresarial o profesional en las oficinas sitas en dicho edificio; por tanto, es evidente que el edificio no tiene una función residencial.

TERCERO.- Conforme a lo expuesto, es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos que tiene la consideración de empresario o profesional a efectos del IGIC la comunidad de propietarios consultante puesto que el edificio no tiene una función residencial. Por ello, las cuotas que exige la comunidad de propietarios por la mera gestión y administración de los intereses comunes de los propietarios constituyen la contraprestación de una operación sujeta al IGIC."

Por tanto, la regla general es la no consideración como empresario o profesional de una comunidad de propietarios, salvo que el edificio no tenga una función residencial.

La persona física consultante es titular de un apartamento situado en un complejo sito en una localidad turística. Las comunidades de propietarios pueden convertirse en empresa explotadora turística de los apartamentos que conforma el complejo. En este supuesto, la comunidad de propietarios se convierte en empresario o profesional a efectos del IGIC, por lo que la cantidad exigida por la gestión y administración de los intereses comunes de los propietarios de los apartamentos constituye la contraprestación de una operación sujeta y no exenta al IGIC, por lo que procede la repercusión de éste. Esta circunstancia es incluso aplicable aunque el apartamento no haya sido cedido a la comunidad de propietarios para su explotación turística. Todo ello, conforme a lo dispuesto en los artículos 4 y 5 de la Ley 20/1991.

Por último, debe señalarse que la repercusión tiene naturaleza tributaria por lo que si la persona física consultante no está conforme por su procedencia puede presentar una reclamación económico-administrativa contra el acto de repercusión, conforme a lo dispuesto en el artículo 20.Uno.6 de la Ley 20/1991.

"Las controversias que puedan producirse con referencia a la repercusión del impuesto, tanto respecto a la procedencia como a la cuantía de la misma, se considerarán de naturaleza tributaria a efectos de las correspondientes reclamaciones en la vía económico-administrativa."

Los órganos económico-administrativos competentes son los de la Comunidad Autónoma de Canarias, concretamente las Juntas Territoriales Económico-Administrativas de Las Palmas y de Santa Cruz de Tenerife.

TERCERO.- De acuerdo con lo expuesto, es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos no tienen la consideración de empresarios o profesionales del IGIC las comunidades de vecinos cuya actividad exclusivamente se refiera a la mera gestión y administración de los intereses comunes de los propietarios, y siempre y cuando el inmueble tenga una función esencialmente residencial.

No obstante, si la comunidad de propietarios tiene la naturaleza de empresa explotadora turística de los apartamentos que conforman un complejo, tiene la consideración de empresario o profesional a efectos del IGIC, por lo que la cantidad que exige a los propietarios de los apartamentos por la gestión y administración de los intereses comunes de los propietarios de los apartamentos constituye la contraprestación de una operación sujeta y no exenta al IGIC. Esta exigencia del IGIC es incluso aplicable cuando el destinatario sea el propietario de un apartamento que no ha cedido el apartamento a la comunidad de propietario para su explotación turística.

Contra la repercusión de una cuota del IGIC que se considera improcedente se podrá interponer reclamación económica administrativa ante los órganos económico-administrativos de la Comunidad Autónoma de Canarias.

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, 8 de julio de 2013

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván