Gobierno de Canarias
Consejería de Hacienda
Viceconsejería de Hacienda y Planificación

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 1892 (21/05/18)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 7.1 Ley 20/1991 Art. 9.1º de la Ley 20/1991 Art. 18.Dos de la Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

Una sociedad mercantil pretende adquirir de otra, previo el oportuno contrato de arras, un complejo hotelero. La operación supone la transmisión de los edificios y de los muebles e instalaciones existentes en los mismos, así como la cesión del personal y de contratos con touroperadores.

Consulta si la transmisión descrita podría no estar sujeta a IGIC, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 9.1º de la Ley 20/1991, y sometida, por tanto, a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, así como la incidencia en el IGIC del contrato de arras.

Asimismo consulta cuál sería el tratamiento en el IGIC del contrato de opción de compra que, en lugar del de arras, podría suscribir la consultante, abonando a la futura transmitente un determinado importe.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

No estará sujeta a IGIC la adquisición patrimonial que se describe en el escrito de consulta, en cuanto parece suponer la transmisión de un conjunto de elementos corporales e incorporales afectos al patrimonio empresarial o profesional del transmitente, que constituyen, en sede del mismo, una unidad económica capaz de funcionar autónomamente. Tampoco tendrá incidencia en el ámbito del Impuesto el contrato de arras que la consultante prevé formalizar.

Por el contrario, sí estaría sujeto al IGIC, como prestación de servicios, el otorgamiento del derecho de opción de compra, mediante la oportuna contraprestación (prima).

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

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.- Una sociedad mercantil pretende adquirir de otra, previo el oportuno contrato de arras, un complejo hotelero. La operación supone la transmisión de los edificios y de los muebles e instalaciones existentes en los mismos, así como la cesión del personal y de contratos con touroperadores.

Consulta si la transmisión descrita podría no estar sujeta a IGIC, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 9.1º de la Ley 20/1991, y sometida, por tanto, a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, así como la incidencia en el IGIC del contrato de arras.

Asimismo consulta cuál sería el tratamiento en el IGIC del contrato de opción de compra que, en lugar del de arras, podría suscribir la consultante, abonando a la futura transmitente un determinado importe.

SEGUNDO.- El artículo 9.1º de la Ley 20/1991 establece que (el subrayado es nuestro):

"No están sujetas al Impuesto:

1.º La transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan o sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma en el transmitente, capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, con independencia del régimen fiscal que a dicha transmisión le resulte de aplicación en el ámbito de otros tributos y del procedente conforme a lo dispuesto en el artículo 4.4 de esta Ley.

Quedarán excluidas de la no sujeción a que se refiere el párrafo anterior, las siguientes transmisiones:

a) La mera cesión de bienes o derechos.

b) Las de los bienes muebles o semovientes que, formando parte de las existencias del patrimonio empresarial que se transmite, se lleven a cabo por quien tenga la condición de comerciante minorista de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 50. Tres de la Ley de la Comunidad Autónoma de Canarias 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales, y, en función del destino previsible, el adquirente tenga derecho a la deducción, total o parcial, del Impuesto que se encuentre implícito en la contraprestación en los términos establecidos en el artículo 29.3 de esta Ley.

A estos efectos, únicamente estará exenta del Impuesto, por aplicación del artículo 50.Uno.27.º de la Ley de la Comunidad Autónoma de Canarias 4/2012, la transmisión

de los bienes muebles y semovientes que constituyan las existencias del patrimonio empresarial.

c) Las realizadas por quienes tengan la condición de empresario o profesional exclusivamente conforme a lo dispuesto por el artículo 5.4.a) de esta Ley, cuando dichas transmisiones tengan por objeto la mera cesión de bienes o derechos.

d) Las efectuadas por quienes tengan la condición de empresario o profesional exclusivamente por la realización ocasional de las operaciones a que se refiere el artículo 5.4.b) de esta Ley.

A los efectos de lo dispuesto en este apartado, resultará irrelevante que el adquirente desarrolle la misma actividad a la que estaban afectos los elementos adquiridos u otra diferente, siempre que se acredite por el adquirente la intención de mantener dicha afectación al desarrollo de una actividad empresarial o profesional.

En relación con lo dispuesto en este apartado, se considerará como mera cesión de bienes o de derechos, la transmisión de éstos cuando no se acompañe de una estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, que permita considerar a la misma constitutiva de una unidad económica autónoma.

En caso de que los bienes y derechos transmitidos, o parte de ellos, se desafecten posteriormente de las actividades empresariales o profesionales que determinan la no sujeción prevista en este número, la referida desafectación quedará sujeta al Impuesto en la forma establecida para cada caso en esta Ley.

Los adquirentes de los bienes y derechos comprendidos en las transmisiones que se beneficien de la no sujeción establecida en este número se subrogarán, respecto de dichos bienes y derechos, en la posición del transmitente en cuanto a la aplicación de las normas contenidas en el artículo 50.Uno.22.º de la Ley de la Comunidad Autónoma de Canarias 4/2012 y en los artículos 37 a 44 de esta Ley.

De la redacción de este precepto debemos destacar varios aspectos:

a) No está sujeta al IGIC la transmisión de un conjunto de elementos patrimoniales (corporales o incorporales) que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo del Impuesto, sean capaces de funcionar por sus propios medios.

b) El conjunto de bienes corporales e incorporales objeto de transmisión deben encontrarse afectos al desarrollo de actividades económicas en sede del transmitente.

c) En los supuestos de transmisión de elementos patrimoniales que constituyan una unidad económica autónoma para el transmitente, el artículo 9.1º de la Ley 20/1991 no exige que el adquirente desarrolle la misma actividad a la que estaban afectos los elementos adquiridos. Sólo requiere que el adquirente acredite la intención de mantener dicha afectación (que ya existía en el transmitente) al desarrollo de una actividad empresarial o profesional.

d) Están excluidas de la no sujeción al IGIC una serie de transmisiones de bienes o derechos, entre las de que debemos destacar a efectos de la presente consulta aquella que constituya una mera cesión de bienes o derechos, entendiéndose por tal "*la transmisión de éstos cuando no se acompañe de una estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, que permita considerar a la misma constitutiva de una unidad económica autónoma"*.

La simple transmisión de elementos patrimoniales aislados no constituye el fundamento ni la finalidad de la no sujeción que nos ocupa.

e) El régimen de no sujeción contemplado en el artículo 9.1º de la Ley 20/1991, debe ir ligado a la existencia de un efecto sucesorio, de ahí la subrogación prevista en el último párrafo del citado artículo 9.1º; tampoco debe contemplarse como un beneficio fiscal, sino como un elemento de no obstaculización de operaciones de reestructuración empresarial para que no se vean impedidas por el coste fiscal de las mismas, y para ello es necesario la existencia de una unidad económica autónoma en sede del transmitente.

Como resumen de todo lo anterior podemos señalar los siguientes requisitos:

- Es necesario que exista una organización empresarial diferenciada en el transmitente para llevar a cabo la gestión de la actividad económica, que permita identificar un conjunto patrimonial afectado o destinado a la misma. Por tanto, los bienes corporales o incorporales transmitidos han de formar una unidad económica coherente, autónoma e independiente de otras.
- Este conjunto de bienes corporales o incorporales ha de ser capaz de funcionar por su propios medios.

- La unidad económica autónoma ha de existir cuando se realice la transmisión, no basta con que se trate meramente de una suma de elementos patrimoniales que potencialmente pudieran llegar, en un futuro, a constituir una unidad económico autónoma.

Escuetamente se señala en el escrito de consulta que la adquisición de un complejo hotelero que entidad mercantil consultante prevé efectuar que supone la transmisión de edificios, mobiliario e instalaciones, así como la cesión del personal y de contratos suscritos con touroperadores. Pareciera, a nuestro juicio, que nos encontramos ante la transmisión de un conjunto de elementos corporales e incorporales que, formando parte de su patrimonio empresarial o profesional, constituyen en sede del transmitente una unidad económica capaz de funcionar autónomamente y que, por encajar en el supuesto contemplado en el artículo 9.1 de la Ley 20/1991, que acabamos de analizar, no queda sujeta a IGIC.

Ahora bien, atendiendo al alcance de la delegación de competencias para la contestación de consultas tributarias en materia de tributos cedidos contenida en el artículo 55.2.a) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, este centro directivo no es competente para pronunciarse sobre la repercusión de la operación en el ámbito del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

En lo que respecta a la incidencia del contrato de arras en el IGIC, debemos señalar que, de haber estado sujeta al Impuesto la referida transmisión de elementos corporales e incorporales, la entrega de un determinado importe en concepto de señal o de arras, hubiese tenido la consideración de pago anticipado a los efectos que prevé el artículo 18.Dos de la Ley 20/1991:

"Dos. No obstante lo dispuesto en el número uno anterior, en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible el Impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos."

Entramos a continuación a analizar la tributación del contrato de opción de compra que, como alternativa al de arras, la entidad consultante podría formalizar.

Carente de regulación positiva en nuestro ordenamiento, el contrato de opción constituye un negocio jurídico atípico, que ha sido definido por la jurisprudencia como aquel convenio en virtud del cual una parte (concedente) concede a otra (optante) la facultad exclusiva de decidir la celebración o no de otro contrato principal de compraventa, que habrá de realizarse en plazo cierto, y en unas determinadas condiciones, pudiendo ir también acompañado del pago de una prima por parte del optante (SSTS de 14 de febrero de 1995, de 19 de abril de 1995, de 16 de octubre de 1997).

En el ámbito del IGIC, el otorgamiento del derecho de opción por parte de la sociedad mercantil propietaria del conjunto de elementos corporales e incorporales objeto de la futura transmisión, mediante contraprestación, debe calificarse como prestación de servicios, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 7.1 de la Ley 20/1991:

"*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".*

Así pues, aunque la posterior transmisión no esté sujeta a IGIC -por las razones esgrimidas con anterioridad-, al tratarse de una operación diferente (aunque realizada por el mismo empresario o profesional) sí lo estaría la concesión del derecho de opción. La base imponible de esta prestación de servicios quedaría constituida por la cantidad (prima) pagada por la consultante en concepto de opción de compra.

TERCERO.- Conforme con todo lo expuesto, es criterio de este centro directivo que no estará sujeta al IGIC la adquisición patrimonial que se describe en el escrito de consulta, en cuanto parece suponer la transmisión de un conjunto de elementos corporales e incorporales afectos al patrimonio empresarial o profesional del transmitente, que constituyen, en sede del mismo, una unidad económica capaz de funcionar autónomamente. Tampoco tendrá incidencia en el ámbito del Impuesto el contrato de arras que la consultante prevé formalizar.

Por el contrario, sí estaría sujeto al IGIC, como prestación de servicios, el otorgamiento del derecho de opción de compra, mediante la oportuna contraprestación (prima).

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, 21 de mayo de 2018

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA Y PLANIFICACIÓN

Javier Armas González