Gobierno de Canarias

Consejería de Hacienda y
Relaciones con la Unión Europea

Viceconsejería de Hacienda y
Relaciones con la Unión Europea

Servicio de Política Tributaria
Avda. José Manuel Guimerá, nº 10 - Edf. Servicios Múltiples II Planta 5ª CP 38003 Santa Cruz de Tenerife | Tfno: 922 475 100

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 2197 (23/11/2023)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO A EFECTO DE NOTIFICACIONES**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 4 Ley 20/1991 Art.50.Uno.22º Ley 4/2012 Art.50.Cinco Ley 4/2012

CUESTIÓN PLANTEADA

Un matrimonio en régimen de gananciales adquiere un inmueble para destinarlo a la actividad de alquiler vacacional, que únicamente ejerce uno de los cónyuges que se ha dado de alta como arrendador en el modelo 400 de IGIC y realiza las autoliquidaciones trimestrales y demás obligaciones tributarias.

Se pretende vender el inmueble planteando si esa venta está sujeta y exenta de IGIC, en su totalidad, pudiendo ambos cónyuges renunciar a la exención dado que el adquirente sería una sociedad que cumple los requisitos para que opere la renuncia.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

La venta del bien inmueble ganancial que ha estado destinado en su totalidad a la actividad de arrendamiento ejercida por uno de los cónyuges, estará sujeta al IGIC cuando se renuncie a la exención; en el caso de que no se pueda aplicar la renuncia a la exención del IGIC, estará sujeta a la modalidad TPO del ITPAJD.

Visto escrito presentado por , en el que se formula consulta relativa al Impuesto General Indirecto Canario, este centro directivo en uso de la atribución conferida por 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), y 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 (en adelante, Ley 22/2009), y en relación con el artículo 22.3.C).k) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Hacienda, Presupuestos y Asuntos Europeos, aprobado por el Decreto 175/2022, de 3 de agosto, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- Un matrimonio en régimen de gananciales adquiere un inmueble para destinarlo a la actividad de alquiler vacacional, que únicamente ejerce uno de los cónyuges que se ha dado de alta como arrendador en el modelo 400 de IGIC y realiza las autoliquidaciones trimestrales y demás obligaciones tributarias.

Se pretende vender el inmueble planteando si esa venta está sujeta y exenta de IGIC, en su totalidad, pudiendo ambos cónyuges renunciar a la exención dado que el adquirente sería una sociedad que cumple los requisitos para que opere la renuncia.

SEGUNDO.- La respuesta a esta pregunta, conlleva determinar la sujeción de esta operación al Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), como operación interior, o, al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, ITPAJD), modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

El deslinde entre figuras exige analizar primeramente la sujeción al IGIC, en virtud de lo dispuesto en el artículo 4.1 de la Ley 20/1991:

> *"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".*

De su lectura se desprende que son varios los requisitos que deben concurrir para que haya hecho imponible, y, en este sentido, la Ley 20/1991, recoge la delimitación de cada uno de ellos:

En primer lugar, la definición de "*entrega de bienes*" se regula en su artículo 6, tanto con carácter general, como particular, sin que tengamos que entrar en esta última, por no concurrir ningún supuesto en nuestra consulta:

"Artículo 6.- Concepto de entrega de bienes

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

(...).

2. En particular, se consideran entregas de bienes:

(...)".

En segundo lugar, el concepto de "*prestación de servicios*" se encuentra recogido en su artículo 7 también en un doble sentido, general y particular, destacando ahora los que podrían concurrir en la consulta realizada:

"Artículo 7.- Concepto de prestación de servicios.

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.

2. En particular, se consideran prestaciones de servicios:

(...)

2.º Los arrendamientos de bienes, industria o negocio, empresas o establecimientos mercantiles, con o sin opción de compra.

3.º Las cesiones de uso o disfrute de bienes."

En tercer lugar, la consideración de "*empresarios o profesionales"*, está prevista en su artículo 5, igualmente en un sentido general y otro particular, de conformidad con lo establecido en los números 1, 2 y 4 de dicho precepto:

"Artículo 5.- Concepto de actividades empresariales y profesionales.

1. Son actividades empresariales o profesionales 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.

A efectos de este impuesto, las actividades empresariales o profesionales se considerarán iniciadas desde el momento en que se realice la adquisición de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades, incluso en los casos, entre otros, a que se refiere la letra a) del número 4 de este artículo. Quienes realicen tales adquisiciones tendrán desde dicho momento la condición de empresarios o profesionales a efectos del IGIC.

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

1.° Las personas o entidades que realicen habitualmente actividades empresariales o profesionales.

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en el apartado siguiente.

(...)

4. Se considerarán, en todo caso, empresarios o profesionales a quienes efectúen las siguientes operaciones:

a) 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.

(...)".

En cuarto lugar, se exige que las entregas de bienes y prestaciones de servicios sean "*a título oneroso*", pero no se recoge su definición en la Ley 20/1991, por lo que, en virtud de lo dispuesto en el artículo 3 del Código Civil, acudimos a su sentido propio; y, a estos efectos, el Diccionario Panhispánico del español jurídico entiende que la expresión "*a título oneroso*" significa *"En contrapartida patrimonial en las prestaciones u obligaciones que contrae una de las partes de un negocio jurídico*". Por tanto, es necesario que la entrega o la prestación realizada, sea retribuida, no gratuita.

En quinto lugar, se advierte que estas operaciones pueden ser habituales u ocasionales, por lo que, entendemos que, al ser indiferente el elemento temporal, no estamos realmente ante un requisito que haya de ser cumplido, sino ante una característica delimitadora del hecho imponible.

Y en sexto y último lugar, es necesario que estas operaciones, con las condiciones ya descritas, lo sean "*en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional*". A estos efectos, el número 6 del artículo 5 de la Ley 20/1991 dispone en su letra b), que incluso con ocasión del cese de la actividad:

"Artículo 5.- Concepto de actividades empresariales y profesionales.

(...)

6. Se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional, en todo caso:

(...)

b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinen la sujeción al Impuesto."

TERCERO .- Aplicando todo lo expuesto anteriormente al supuesto de hecho planteado en la consulta, debemos diferenciar dos operaciones: de un lado, el arrendamiento del inmueble, y de otro, su venta posterior, cuya tributación depende de la previa afectación del bien al patrimonio empresarial o profesional, o al patrimonio personal, concluyendo lo siguiente:

1.- El arrendamiento del inmueble es una prestación de servicios onerosa, realizada por un empresario en el ejercicio de su actividad empresarial, concretamente el cónyuge encargado de su gestión, estando sujeta al IGIC.

Es importante recordar que si la actividad de arrendamiento la ejerciera la propia sociedad de gananciales, ésta sería empresaria y tendría la condición de sujeto pasivo del IGIC a tenor de lo previsto en el artículo 19.2 de la Ley 20/1991, dada su consideración de comunidad de bienes siguiendo lo dispuesto en el artículo 392 del Código Civil, "*hay comunidad de bienes cuando la propiedad de una cosa o de un derecho pertenece pro indiviso a varias personas*".

En este sentido, centrándonos en la regulación de la sociedad de gananciales, interesa destacar dos preceptos del Código Civil: por un lado, el artículo 1344 que señala que "*Mediante la sociedad de gananciales se hacen comunes para los cónyuges las ganancias o beneficios obtenidos indistintamente por cualquiera de ellos, que les serán atribuidos por mitad al disolverse aquélla*", y, por otro lado, el artículo 1347 que, al relacionar los bienes que tienen la condición de gananciales, establece en su apartado 3º "*Los bienes adquiridos a título oneroso a costa del caudal común, bien se haga la adquisición para la comunidad, bien para uno solo de los cónyuges*".

Por consiguiente, en el caso de la sociedad de gananciales, dadas las particulares características de ésta a efectos del IGIC, la consideración de sujeto pasivo puede recaer tanto en la propia comunidad como en cualquiera de sus miembros. En el caso planteado en la consulta, el consultante, vigente la sociedad de gananciales, adquirió un inmueble, con la intención de destinarlo en su totalidad a la actividad de arrendamiento que ha ejercido él, no la sociedad de gananciales.

2.- La entrega del inmueble que ha estado afecto al desarrollo de la actividad empresarial de arrendamiento, es una entrega de bienes realizada por un empresario en el ejercicio de su actividad empresarial, aunque sea con ocasión del cese de la misma, estando sujeta al IGIC.

Sobre esta segunda operación versa la consulta planteada, debiendo resolver si estamos ante una entrega de un bien, o de dos entregas de un mismo bien, por el hecho de que sólo uno de los cónyuges tenga la consideración de empresario.

La respuesta requiere conocer previamente si el bien ha estado afecto a la actividad empresarial, en su totalidad o parcialmente. Para ello acudimos al artículo 29 de la Ley 20/1991, en el que se regulan los distintos requisitos para el ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios.

Entre estos requisitos destacamos el relativo a la existencia de una relación directa de los bienes o servicios adquiridos o importados, con la actividad empresarial o profesional que realiza el sujeto pasivo. Dicho requisito se encuentra regulado en los números 5, 6 y 7 del artículo 29 de la Ley 20/1991, de cuya lectura se desprende que en el caso de la consulta hay una total y efectiva utilización del bien en el desarrollo de la actividad empresarial de arrendamiento.

De forma sintética podemos expresar que la existencia de una relación directa exige que el inmueble en su día adquirido, debió afectarse exclusivamente a la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo adquirente, para que la cuota del IGIC soportada en su adquisición hubiera tenido la consideración de cuota deducible. Por lo tanto, dado que el bien inmueble se ha destinado exclusivamente y en su totalidad a la actividad de arrendamiento, ha de entenderse que hay una relación directa entre el bien adquirido y la actividad empresarial a la que se ha destinado.

Considerando que el régimen económico aplicable al consultante y su cónyuge es el de sociedad de gananciales, la naturaleza ganancial de los inmuebles adquiridos determina, siguiendo lo dispuesto en los artículos 1344 y 1347 del Código Civil, que éstos se entiendan afectos en su totalidad al desarrollo de una actividad empresarial o profesional aun cuando se haya ejercido únicamente por uno de los cónyuges. Del mismo modo, la entrega posterior de dicho bien, ya lo adelantamos, estará sujeta en su totalidad al IGIC.

Si bien en el ámbito del IGIC no se regula de forma expresa la afectación empresarial

de bienes de carácter ganancial, no olvidemos el carácter supletorio del derecho común en virtud de lo establecido en el artículo 7.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Este criterio general del Código Civil, sí que se contempla expresamente en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el que se considera la total afectación de un bien ganancial a la actividad económica ejercida por uno de los cónyuges, tal y como se recoge en el artículo 29.3 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio:

"Artículo 29. Elementos patrimoniales afectos.

(...)

3. La consideración de elementos patrimoniales afectos lo será con independencia de que la titularidad de éstos, en caso de matrimonio, resulte común a ambos cónyuges."

Trasladando estos requisitos al supuesto planteado en la consulta resulta que el inmueble está integrado en el patrimonio ganancial del matrimonio, estando afecto en su totalidad y de forma exclusiva a la actividad empresarial de arrendamiento, aunque sólo la ejerza uno de los cónyuges, por lo que, estaríamos ante una única entrega de un bien inmueble .

CUARTO.- Estando clara la sujeción al IGIC de la venta del inmueble en los términos contenidos en el apartado TERCERO de esta consulta, faltaría completar su estudio con los supuestos de no sujeción, regulados en el artículo 9 de la Ley 20/1991, en particular, con el recogido en el apartado 1º por ser el inmueble el único bien integrado en el patrimonio empresarial de carácter ganancial; sin embargo, queda excluido de la no sujeción porque la condición empresarial del cónyuge gestor es únicamente por ser arrendador, tal y como prevé la letra c) de dicho artículo 9.1º:

"Artículo 9. Supuestos de no sujeción.

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:

(...)

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."

Constituyendo la entrega una operación sujeta al IGIC, restaría determinar que esta entrega esté localizada en el territorio de aplicación del mismo; a estos efectos, el artículo 16

de la Ley 20/1991, recoge una regla general y varias reglas especiales, destacando entre estas últimas la prevista en el número Dos apartado 3º para los bienes inmuebles:

"Artículo 16. Lugar de realización de las entregas de bienes.

El lugar de realización de las entregas de bienes se determinará según las reglas siguientes:

Uno. Las entregas de bienes que no sean objeto de expedición o transporte, se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto cuando los bienes se pongan a disposición del adquirente en dicho territorio.

Dos. También se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto:

(...)

3.º Las entregas de bienes inmuebles que radiquen en dicho territorio."

Estando el inmueble en Canarias, la entrega del mismo se entiende realizada en dicho territorio, estando sujeta al IGIC. No obstante, la definitiva tributación en este Impuesto requiere dar un último paso, el relativo a que no concurra ningún supuesto de exención.

Acudiendo al artículo 50.Uno de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), vemos que sería de aplicación el previsto en el apartado 22º:

"Artículo 50.- Exenciones en operaciones interiores:

Uno. Están exentas del Impuesto General Indirecto Canario las siguientes operaciones:

(...)

22.º 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 1.º, 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."

La venta del inmueble constituye una segunda entrega, estando exenta de IGIC y, consecuentemente, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 4.4 de la Ley 20/1991, sujeta a la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas (en adelante, TPO), del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, ITPADJ):

"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".

Ahora bien, esta exención en IGIC es susceptible de renuncia por el sujeto pasivo cuando se cumplan los requisitos del artículo 50.Cinco de la Ley 4/2012:

"Artículo 50.- Exenciones en operaciones interiores:

(...)

Cinco. Las exenciones relativas a los apartados 20.º y 22.º 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.

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."

Dado que, según el escrito de la consulta, el adquirente es un empresario que cumple todos los requisitos señalados en el artículo 50.Cinco de la Ley 4/2012, podría operar a figura

de la renuncia. Y, consecuentemente, esta entrega, inicialmente exenta de IGIC, estará finalmente sujeta al IGIC, y no a la modalidad TPO del ITPAJD.

QUINTO.- Conforme a todo lo expuesto, es criterio vinculante de este centro directivo que la venta del bien inmueble ganancial que ha estado destinado en su totalidad a la actividad de arrendamiento ejercida por uno de los cónyuges, estará sujeta al IGIC cuando se renuncie a la exención; en el caso de que no se pueda aplicar la renuncia a la exención del IGIC, estará sujeta a la modalidad TPO del ITPAJD.

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, 23 de noviembre de 2023

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA Y RELACIONES CON LA UNIÓN EUROPEA

Gabriel Andrés Megías Martínez