Gobierno de Canarias
Consejería de Hacienda
Viceconsejería de Hacienda y Planificación

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 1869 (29/01/18)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 4.4 Ley 20/1991 Art. 50.Uno.22º y Cinco Ley 4/2012 Art. 110 Ley 4/2012

CUESTIÓN PLANTEADA

Una persona física acogida al régimen especial del pequeño empresario o profesional del IGIC pretende vender un local afecto a su actividad empresarial a una entidad mercantil que tiene derecho a la deducción. Consulta si podría renunciar a la exención del Impuesto, por tratarse de una segunda transmisión de la edificación.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Efectuada una segunda o ulterior transmisión de edificación que aparentemente pudiera quedar amparada por la exención contemplada en el artículo 50.Uno.22º de la Ley 4/2012, no cabe a la consultante, efectuar la pretendida renuncia, ni siquiera invocar el referido beneficio fiscal, toda vez que prevalece el contenido del régimen especial del pequeño empresario o profesional del IGIC al que está sometida, y en cuya virtud el conjunto de las operaciones que realice en Canarias, sin excepción, resultan exentas del Impuesto sin posibilidad de renuncia.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 4.4 de la Ley 20/1991, la entrega del inmueble estaría sujeta, en todo caso, a la modalidad "transmisiones patrimoniales onerosas" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentado

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 persona física acogida al régimen especial del pequeño empresario o profesional del IGIC pretende vender un local afecto a su actividad empresarial a una entidad mercantil que tiene derecho a la deducción. Consulta si podría renunciar a la exención del Impuesto, por tratarse de una segunda transmisión de la edificación.

SEGUNDO.- Con efectos desde el día 1 de enero de 2018, el capítulo IX del título V de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante Ley 4/2012), recoge el denominado "régimen especial del pequeño empresario o profesional" del IGIC. Dicho capítulo fue añadido por la Disposición final primera.Once de la Ley 7/2017, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2018. Este nuevo régimen especial es de aplicación a los sujetos pasivos personas físicas cuyo volumen total de operaciones realizadas durante el año natural anterior, en el conjunto de sus actividades empresariales o profesionales, no hubiera excedido de 30.000 euros, salvo que renuncien al mismo.

El artículo 110 de la Ley 4/2012 establece el contenido del régimen especial en los términos siguientes (el subrayado es nuestro):

> *"1. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por los sujetos pasivos acogidos al régimen especial del pequeño empresario o profesional estarán exentas del impuesto general indirecto canario.*
>
> *2. En ningún caso el régimen especial del pequeño empresario o profesional se aplicará a las entregas de bienes que, en el desarrollo de su actividad comercial, realicen los sujetos pasivos acogidos al régimen especial de comerciantes minoristas, sin perjuicio de su aplicación a las prestaciones de servicio u otras entregas de bienes realizadas al margen de dicha actividad comercial.*
> *3. No podrán acogerse al régimen especial del criterio de caja los sujetos pasivos acogidos al régimen especial del pequeño empresario o profesional.*
> *4. Los sujetos pasivos incluidos en el régimen especial del pequeño empresario o profesional no podrán estar incluidos en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca."*

Una de las peculiaridades de este régimen especial es que declara exentas de IGIC todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por los sujetos pasivos personas físicas incluidos en el mismo, sin que esté prevista la renuncia a tales exenciones. Por ello, al plantear la consultante la posibilidad de renunciar a la exención aplicable al supuesto que describe en su escrito de consulta, parece querer aludir al beneficio fiscal regulado en el artículo 50.Uno.22º de la Ley 4/2012 que, como veremos, sí es susceptible de renuncia.

El citado artículo 50.Uno.22º dispone:

"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. (...)"

Por su parte, el artículo 50.Cinco de la Ley 4/2012, establece:

"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 la deducción total o parcial del impuesto soportado por las adquisiciones de los correspondientes bienes inmuebles."

Los aspectos que describe la consultante (segunda entrega de un local ...) encajan perfectamente en el supuesto de hecho previsto en el artículo 50.Uno.22º de la Ley 4/2012 por lo que, en principio, la exención contemplada en el precepto parecería aplicable. Y dado que, según se indica, concurren los requisitos para ello, nada impediría que dicha exención fuera objeto de renuncia, tal y como prevé el artículo 50.Cinco del mismo texto legal.

Ahora bien, esta conclusión nos llevaría a una situación no querida por el legislador, y es la de que una operación realizada por un sujeto pasivo acogido al régimen especial del pequeño empresario o profesional no resultara exenta del IGIC.

Para resolver este "conflicto normativo" hemos de acudir al "principio de especialidad" (norma especial prima sobre norma general), que ha sido calificado por nuestra jurisprudencia como principio general del Derecho y cuya aplicación en el ámbito financiero-tributario ha sido reconocida, entre otras, por la Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de septiembre de 2000. En virtud de este principio, cuando dos o más normas regulen aparentemente el mismo supuesto de hecho, debemos aplicar aquella que tenga un destinatario más individualizado, propio o característico con relación al destinatario de la otra u otras normas, que debe ser más general. Llevando esto al caso que nos ocupa, debemos concluir que el régimen especial del pequeño empresario o profesional prima sobre el régimen general del Impuesto, de manera tal que la exención -no renunciable- regulada en el artículo 110.1 prevalece sobre la establecida en el artículo 50.Uno.22º, ambos de la Ley 4/2012.

Por último, el artículo 4.4 de la Ley 20/1991 dispone:

> "*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."*

TERCERO.- Conforme con todo lo expuesto, es criterio de este centro directivo que, efectuada una segunda o ulterior transmisión de edificación que aparentemente pudiera quedar amparada por la exención contemplada en el artículo 50.Uno.22º de la Ley 4/2012, no cabe a la consultante, efectuar la pretendida renuncia, ni siquiera invocar el referido beneficio fiscal, toda vez que prevalece el contenido del régimen especial del pequeño empresario o profesional del IGIC al que está sometida, y en cuya virtud el conjunto de las operaciones que realice en Canarias, sin excepción, resultan exentas del Impuesto sin posibilidad de renuncia.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 4.4 de la Ley 20/1991, la entrega del inmueble estaría sujeta, en todo caso, a la modalidad "transmisiones patrimoniales onerosas" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentado.

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, 29 de enero de 2018
EL VICECONSEJERO DE HACIENDA Y PLANIFICACIÓN

Javier Armas González