CONSULTA Nº 2.250 (31/03/2025)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 4.4 Ley 20/1991 Art. 50.Uno.26º Ley 4/2012

CUESTIÓN PLANTEADA

La Comunidad Autónoma de Canarias ha adquirido un edificio de oficinas y se ha subrogado en la posición de arrendador de la entidad mercantil transmitente. Los arrendatarios están obligados a abonar una renta mensual en los primeros cinco días naturales de cada mes.

Se consulta sobre la tributación en el IGIC del servicio de arrendamiento prestado por la Comunidad Autónoma de Canarias como consecuencia de la subrogación en la posición del vendedor respecto a los contratos de arrendamiento suscritos por éste.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

La subrogación de la Administración Pública de la Comunidad Autónoma de Canarias respecto a la entidad mercantil transmitente de la edificación en los contratos de arrendamiento vigentes que éste tenía suscrito, supondrá que la prestación de servicios de arrendamiento pase a encontrarse exenta del IGIC, sin que suponga que dicho arrendamiento tribute por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD.

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

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 23.3.C).k) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Hacienda y Relaciones con la Unión Europea aprobado por el Decreto 71/2024, de 31 de julio, emite la siguiente contestación:

PRIMERO. - La Comunidad Autónoma de Canarias ha adquirido un edificio de oficinas y se ha subrogado en la posición de arrendador de la entidad mercantil transmitente. Los arrendatarios están obligados a abonar una renta mensual en los primeros cinco días naturales de cada mes.

Se consulta sobre la tributación en el IGIC del servicio de arrendamiento prestado por la Comunidad Autónoma de Canarias como consecuencia de la subrogación en la posición del vendedor respecto de los contratos de arrendamiento suscritos por éste.

SEGUNDO.- El artículo 4.1 de la Ley 20/1991 regula el hecho imponible del IGIC, en su vertiente de operaciones interiores, de la forma siguiente:

"*1. Están sujetas al Impuesto por el concepto de entregas de bienes y prestaciones de servicios las efectuadas por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional."*

Conforme al artículo 7.2.2º de la Ley 20/1991 tiene la consideración de prestación de servicios los arrendamientos de bienes. Por otra parte y de acuerdo con el artículo 5.4.a) del mismo cuerpo legal, se considerarán, en todo caso, empresarios o profesionales, entre otros supuestos, a los arrendadores de bienes.

Por último, conforme al artículo 5.6.b) de la Ley 20/1991, se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera bienes o derechos que integran 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.

De todo lo expuesto se deriva que la Administración Pública de la Comunidad Autónoma de Canarias, como consecuencia de la subrogación en la posición de arrendador de la entidad mercantil transmitente, adquiere la consideración de empresario o profesional a efectos del IGIC que realiza prestaciones de servicios de arrendamiento de oficinas sujetas al IGIC. Ahora bien, el artículo 50.Uno.26º de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), contempla el siguiente supuesto de exención:

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

(...)

26º. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizados por el Estado, la Comunidad Autónoma de Canarias y las entidades locales canarias.

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

En ningún caso la exención establecida en este número será aplicable a las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por los siguientes entes con personalidad jurídica propia vinculados o dependientes de cualquiera de las Administraciones Públicas:

a) Los organismos autónomos.

b) Las entidades públicas empresariales.

c) Las sociedades mercantiles públicas.

d) Las fundaciones públicas.

e) Las entidades de Derecho público distintas de las mencionadas en los párrafos a) y b) de este apartado.

f) Los consorcios dotados de personalidad jurídica a que se refieren los artículos 6.5 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, y 87 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las bases del Régimen Local, cuando uno o varios de los sujetos enumerados en este número hayan aportado mayoritariamente a los mismos, dinero, bienes o industria, o se hayan comprometido, en el momento de su constitución, a financiar mayoritariamente dicho ente, y siempre que sus actos estén sujetos directa o indirectamente al poder de decisión de un órgano del Estado, de la Comunidad Autónoma de Canarias o de una entidad local canaria.

Por tanto, la prestación de servicios de arrendamiento de las oficinas situadas en el territorio de aplicación del IGIC efectuada por la Administración Pública de la Comunidad Autónoma de Canarias se encuentra sujeta al IGIC pero exenta.

El artículo 4.4 de la Ley 20/1991 regula la delimitación general del IGIC con el concepto "transmisiones patrimoniales onerosas" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, ITPAJD), en coordinación con el artículo 7.5 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados aprobado por el artículo único del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (en adelante, Texto Refundido ITPAJD).

El mencionado artículo 4.4 de la Ley 20/1991 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."

Por otra parte, el citado artículo 7.5 del Texto Refundido ITPAJD dispone:

"5. No estarán sujetas al concepto «transmisiones patrimoniales onerosas» regulado en el presente Título las operaciones enumeradas anteriormente cuando, con independencia de la condición del adquirente, los transmitentes sean empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad económica y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, quedarán sujetos 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 un patrimonio empresarial o profesional, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido."

De acuerdo con la disposición adicional segunda del Texto Refundido ITPAJD, las referencias al IVA que contiene la normativa del ITPAJD, se entenderán hechas al IGIC.

Como criterio general las operaciones sujetas al IGIC no estarán sujetas a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD. Todo ello sin perjuicio de que las operaciones sujetas al IGIC puedan estar sujetas a las modalidades operaciones societarias o actos jurídicos documentados, pero no es el caso objeto de consulta.

Este principio general de incompatibilidad IGIC - modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, se matiza respecto a 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, sujetos y exentos del IGIC. En efecto, en estos supuestos de exención del IGIC pasan a tributar dichas operaciones por la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, salvo en los casos en que el sujeto pasivo renuncie a la exención del IGIC en las circunstancias y con las condiciones recogidas en el artículo 50.Cinco de la Ley 4/2012, que dispone:

"*Cinco.- Las exenciones relativas a los apartados 20º y 22º del apartado uno anterior podrán ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, (...)*"

La renuncia regulada en el artículo 50.Cinco de la Ley 4/2012 se refiere exclusivamente a las exenciones establecidas en los apartados 20º y 22º del artículo 50.Uno de la citada Ley; tales apartados contempla supuestos de entregas de bienes inmuebles, por lo que no es posible renunciar a la exención aplicable a un servicio de arrendamiento.

Por tanto, las prestaciones de servicios de arrendamiento sujetas y exentas del IGIC pasan a tributar sin excepción alguna por la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD. Ahora bien, ello no implica que en el supuesto objeto de consulta nazca la obligación de autoliquidar la cuota correspondiente a la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD.

En efecto, conforme al segundo párrafo del apartado 1 del artículo 21 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la fecha del devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa.

El devengo del ITPAJD en las transmisiones patrimoniales se produce el día que se formalice el acto sujeto a gravamen conforme al artículo 49.1.a) del Texto Refundido ITPAJD; es decir, en el caso de arrendamiento de las oficinas que es objeto de consulta, se hubiera producido en el momento de formalización del contrato de arrendamiento a las entidades arrendatarias por parte de la entidad mercantil transmitente de la edificación. Sin embargo, en dicho momento el arrendamiento estuvo no sujeto a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD por aplicación de los artículos 4.4 de la Ley 20/1991 y 7.5 del Texto Refundido ITPAJD, ya reproducidos anteriormente.

El devengo del ITPAJD en un contrato de arrendamiento es único (a la fecha de formalización del contrato), a distinción del devengo del IGIC en los arrendamientos de bienes que, conforme al artículo 18.Uno.6º de la Ley 20/1991, se produce en el momento que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción. En cada uno de esos momentos se analizan las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria de acuerdo con la regulación vigente en dicho instante, pudiendo perfectamente existir el caso, como es el que es objeto de la presente consulta, en el que en el momento de resultar exigible la parte del precio que comprenda cada percepción se devenga el IGIC naciendo la obligación de repercutir y declarar el Impuesto (cuando el arrendador era la entidad mercantil transmitente de la edificación), y no nazca la obligación de repercutir el Impuesto porque el arrendador es un ente público territorial y se aplique el supuesto de exención previsto en el artículo 50.Uno.26º de la Ley 4/2012.

TERCERO.- Conforme a todo lo expuesto, es criterio vinculante de este centro directivo que la subrogación de la Administración Pública de la Comunidad Autónoma de Canarias respecto a la entidad mercantil transmitente de la edificación en los contratos de arrendamiento vigentes que éste tenía suscrito, supondrá que la prestación de servicios de arrendamiento pase a encontrarse exenta del IGIC, sin que suponga que dicho arrendamiento tribute por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas 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, 31 de marzo de 2025

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA

Y RELACIONES CON LA UNIÓN EUROPEA

Gabriel Andrés Megías Martínez