Gobierno de Canarias
Consejería de Hacienda,
Presupuestos y Asuntos Europeos
Viceconsejería de Hacienda,
Planificación y Asuntos Europeos

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 - Fax: 922 922 381

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 2009 (20/04/20)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO A EFECTOS DE NOTIFICACIONES**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Arts. 4.4 y 110.1 Ley 4/2012 Art. 4.4 Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

Una persona física, acogida al régimen especial del pequeño empresario o profesional (REPEP) del IGIC, adquirió un local hace 6 años a su promotor, soportando la correspondiente cuota del IGIC. Pretende transmitir dicho inmueble a una sociedad mercantil que tiene derecho a la deducción. Señala que dado que se trata de la segunda entrega de una edificación estaría exenta del IGIC, por lo que consulta si sería aplicable la renuncia a la exención.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

La entrega de una edificación por parte de un sujeto pasivo acogido al REPEP se encuentra exenta del IGIC por aplicación del artículo 110.1 de la Ley 4/2012, sin que esta exención pueda ser objeto de renuncia, por lo que dicha entrega, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 4.4 de la Ley 20/1991, estaría sujeta, en todo caso, a la modalidad “transmisiones patrimoniales onerosas” del ITPAJD.

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 Decreto 86/2016, de 11 de julio, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- Una persona física, acogida al régimen especial del pequeño empresario o profesional (REPEP) del IGIC, adquirió un local hace 6 años a su promotor, soportando la correspondiente cuota del IGIC. Pretende transmitir dicho inmueble a una sociedad mercantil que tiene derecho a la deducción. Señala que dado que se trata de la segunda entrega de una edificación estaría exenta del IGIC, por lo que consulta si sería aplicable la renuncia a la exención.

SEGUNDO.- El artículo 110 de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante Ley 4/2012), regulador del contenido del REPEP, dispone:

> *"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."*

La principal característica del REPEP 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 excepción y sin que esté prevista la renuncia a tales exenciones.

El artículo 50.Uno.22º de la Ley 4/2012 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.

Nos encontramos, por tanto, con una operación exenta doblemente, por una parte por aplicación de lo dispuesto en el artículo 110.1 de la Ley 4/2012, exención que no es renunciable, y, por otra parte, por aplicación del artículo 50.Uno.22º del mismo cuerpo legal, exención que es renunciable con el añadido que, de acuerdo con lo expuesto por la consultante, se cumplirían los requisitos para ejercer la renuncia.

La cuestión es determinar qué exención prima, y ello no es baladí, dado que si es la exención derivada del REPEP, la entrega estaría sujeta y exenta del IGIC y, ante la imposibilidad de renuncia, sujeta a la modalidad "transmisiones patrimoniales onerosas" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentado (en adelante, ITPAJD), por aplicación del artículo 4.4 de la Ley 20/1991. Caso contrario, si prima la exención por segunda u ulterior entrega de edificación, sí cabría la renuncia a la exención, y si se ejercita, la entrega estaría sujeta y no exenta al IGIC.

El citado artículo 4.4 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."

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 REPEP 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. Llegar a la conclusión contraria nos llevaría a una situación no querida por el legislador, y es la de que una operación realizada por un sujeto pasivo acogido al REPEP no resultara exenta del IGIC.

TERCERO.- Conforme con todo lo expuesto, es criterio de este centro directivo que la entrega de una edificación por parte de un sujeto pasivo acogido al REPEP se encuentra exenta del IGIC por aplicación del artículo 110.1 de la Ley 4/2012, sin que esta exención pueda ser objeto de renuncia, por lo que dicha entrega, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 4.4 de la Ley 20/1991, estaría sujeta, en todo caso, a la modalidad "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.

Las Palmas de Gran Canaria, 20 de abril de 2020

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA,
PLANIFICACIÓN Y ASUNTOS EUROPEOS

Fermín Delgado García