Administración Tributaria Canaria
Gobierno de Canarias

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE NIF	DOMICILIO
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 5.4.b) Ley 20/1991 Art. 34.2.b`) Ley 20/1991 Art. 55.1 y 55.2.1º y 2º Ley 20/1991 Art. 56.1.3º Ley 20/1991 Art. 57.1 Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

La consultante, en su momento Sociedad Agraria de Transformación (SAT), estaba acogida el régimen especial de la agricultura y ganadería, desde la creación del IGIC hasta su transformación en sociedad limitada.

El consultante manifiesta que el 13 de febrero de 2009 la SAT se transformó en sociedad mercantil, con el mismo domicilio fiscal, mediante escritura pública. El 3 de marzo de 2009 se dio de baja en el régimen especial de la agricultura y ganadería y en ese mismo acto se dio de alta en el Régimen general del IGIC.

Durante la permanencia en el régimen especial de la agricultura y ganadería, la SAT estuvo abonando una serie de facturas con su correspondiente IGIC del 5 por 100 a un contratista para la construcción de una edificación que comenzó en noviembre de 2007 y que todavía sigue.

Como consecuencia de estar acogida al régimen especial de la agricultura y ganadería, a la SAT no se le han devuelto determinadas cantidades abonadas por IGIC al mencionado contratista y otras relacionadas directamente con la edificación durante los años 2007 al 2009.

Termina el consultante afirmando que, como resultado de esta anomalía, cuando se termine la edificación, la parte de ella construida durante la permanencia en el régimen especial de la agricultura y ganadería pagará dos veces el IGIC por el mismo concepto con el consiguiente encarecimiento de las viviendas construidas.

Conforme a lo manifestado, se consulta si una vez producida la transformación de la SAT en sociedad limitada, en el régimen general del IGIC, que documentación tiene que aportar para corregir el error cometido y conseguir la devolución de los IGIC previamente abonado.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

La promoción de edificaciones para su venta, efectuada por el sujeto pasivo consultante, constituye una actividad diferenciada respecto al régimen especial de la agricultura y ganadería, régimen del que, en todo caso, queda excluida la Sociedad Agraria de Transformación desde el momento de su transformación en sociedad limitada.

La transformación de la Sociedad Agraria de Transformación en sociedad limitada, manteniendo la totalidad de su patrimonio empresarial, y continuando el desarrollo de actividades empresariales o profesionales supone una operación no sujeta al IGIC.

Las cuotas del IGIC soportadas como consecuencia de los pagos anticipados derivados

de las certificaciones de obra, podrán deducirse de acuerdo a lo establecido en los artículos 43 y 43 bis de la Ley 20/1991 por el que se regula el derecho a la deducción de las cuotas soportadas o satisfechas (incluidas las correspondientes a los bienes de inversión) con anterioridad al inicio de la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a actividades empresariales o profesionales, hasta tanto el consultante inicie la realización habitual de las entregas de edificaciones (incluidas los pagos anticipados en los que se devengue el IGIC), momento desde el que las deducciones se efectuarán conforme establece el régimen general de deducciones del IGIC.

Visto escrito presentado por D., con NIF, actuando en nombre y representación de la sociedad mercantil con NIF y con domicilio a efectos de notificaciones en, en el que se formula consulta tributaria en relación al Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) , esta Dirección General de Tributos, en uso de las atribuciones conferidas 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 adelante Ley 20/1991), en relación con el articulo 23.2.t) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda aprobado por Decreto 12/2004, de 10 de febrero, se emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La consultante, en su momento sociedad agraria de transformación (en adelante, SAT), estaba acogida el régimen especial de la agricultura y ganadería, desde la creación del IGIC hasta su transformación en sociedad limitada.

El consultante manifiesta que el 13 de febrero de 2009 la SAT se transformó en sociedad mercantil, con el mismo domicilio fiscal, mediante escritura pública. El 3 de marzo de 2009 se dio de baja en el régimen especial de la agricultura y ganadería y en ese mismo acto se dio de alta en el Régimen general del IGIC.

Durante la permanencia en el régimen especial de la agricultura y ganadería, la SAT estuvo abonando una serie de facturas con su correspondiente IGIC del 5 por 100 a un contratista para la construcción de una edificación que comenzó en noviembre de 2007 y que todavía sigue.

Como consecuencia de estar acogida al régimen especial de la agricultura y ganadería, a la SAT no se le han devuelto determinadas cantidades abonadas por IGIC al mencionado contratista y otras relacionadas directamente con la edificación durante los años 2007 al 2009.

Termina el consultante afirmando que, como resultado de esta anomalía, cuando se termine la edificación, la parte de ella construida durante la permanencia en el régimen especial de la agricultura y ganadería pagará dos veces el IGIC por el mismo concepto con el consiguiente encarecimiento de las viviendas construidas.

Conforme a lo manifestado, se consulta si una vez producida la transformación de la SAT en sociedad limitada, en el régimen general del IGIC, que documentación tiene que aportar para corregir el error cometido y conseguir la devolución de los IGIC previamente abonado.

SEGUNDO.- El artículo 55.1 de la Ley 20/1991 define el ámbito de aplicación del régimen especial de la agricultura y ganadería estableciendo que será de aplicación *"a los titulares de explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras en quienes concurran los requisitos señalados en este capítulo, siempre que no hubiesen renunciado al mismo."* Añade el número 2, apartados 1º y 2º, del mismo artículo que quedarán excluidas del régimen especial de la agricultura y ganadería las sociedades mercantiles y las sociedades cooperativas, no obstante, no se contempla expresamente la exclusión de las sociedades agrarias de transformación.

El artículo 57.1 de la Ley 20/1991 dispone que los sujetos pasivos acogidos al régimen especial de la agricultura y ganadería no podrán deducir las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes de cualquier naturaleza o por los servicios

que les hayan sido prestados, en la medida en que dichos bienes o servicios se utilicen en la realización de las actividades a las que sea aplicable este régimen especial.

Por último, el artículo 56.1.3º de la Ley 20/1991 establece que "*si los empresarios acogidos a este régimen especial realizasen actividades en otros sectores diferenciados, deberán llevar y conservar en la debida forma los libros y documentos que se determine reglamentariamente.*" En este sentido, el artículo 34.2.b`) de la Ley 20/1991 dispone expresamente como sector diferenciado de la actividad empresarial o profesional a las actividades acogidas al régimen de la agricultura y ganadería.

Respecto a lo que el consultante manifiesta como construcción de una edificación, el artículo 5.4 de la Ley 20/1991 establece la siguiente presunción legal respecto a la consideración de empresarios o profesionales:

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

…

b) La urbanización de terrenos y la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones para su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque se realicen ocasionalmente.

Se consideran edificaciones a los efectos de este Impuesto no sólo las viviendas y edificios urbanos, sino también todas las construcciones efectuadas, tanto en el suelo como en el subsuelo, siempre que sean susceptibles de utilización autónoma e independiente."

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 a que se refieren el apartado 2º del número 2, y letras a) y b) del número 4 de este artículo. Quienes realicen tales adquisiciones tendrán desde dicho momento la condición de empresarios o profesionales a efectos del IGIC.

Respecto a la aplicación del régimen especial a las sociedades agrarias de transformación, en consulta tributaria vinculante 940 de fecha 4 de marzo de 2005 esta Dirección General de Tributos emitió el siguiente criterio tributario vinculante:

"…Las Sociedades Agrarias de Transformación (SAT), en la medida en que sean titulares de explotaciones agrícolas, ganaderas, forestales o pesqueras, y cumplan con los demás requisitos establecidos, podrán acogerse al régimen especial de agricultura y ganadería…."

De la información aportada por el consultante en su escrito no puede determinarse si la SAT consultante es titular de una explotación agrícola, ganadera, forestal o pesquera, y si cumple con los demás requisitos establecidos para poder acogerse al régimen especial de la agricultura y ganadería, por lo que a los efectos de la resolución de la presente consulta tributaria vinculante se presumirá la concurrencia de la requisitos citados con anterioridad. Sin perjuicio de lo mencionado con anterioridad, es evidente que la actividad correspondiente a la promoción inmobiliaria en ningún caso puede acogerse a dicho régimen especial, por lo que, respecto a la actividad propia del régimen especial de la agricultura y ganadería la promoción

de edificaciones resulta ser un sector diferenciado sometido al régimen general de tributación del IGIC, sin que le afecten las peculiaridades propias del citado régimen especial.

Llegado a este punto, conviene aclarar que esta Dirección General de Tributos no es competente para pronunciarse en relación a la capacidad de una SAT para iniciar la actividad de promoción inmobiliaria conforme a la naturaleza y régimen jurídico que le son propios (artículo Primero.Uno del Real Decreto 1776/1981, de 3 de agosto, por el que se aprueba el Estatuto que regula las sociedades agrarias de transformación.)

Manifiesta el consultante que la SAT, en escritura pública de fecha 13 de febrero de 2009, formalizó su transformación en sociedad limitada, lo que, a efectos del régimen especial de la agricultura y ganadería supone su exclusión, conforme al artículo 55.2.1º de la Ley 20/1991, quedando a partir de dicho momento toda su actividad sometida al régimen general de tributación del IGIC. Asumiendo que la transformación societaria no supone ninguna alteración del patrimonio empresarial o profesional de la sociedad, y que se continúa en el desarrollo de actividades empresariales o profesionales, a efectos del IGIC no supone la realización de ninguna operación sujeta al Impuesto en aplicación del supuesto de no sujeción previsto en el artículo 9.1º de la Ley 20/1991.

Por último, el artículo 43 y 43 bis de la Ley 20/1991 regulan el derecho a la deducción de las cuotas soportadas o satisfechas (incluidas las correspondientes a los bienes de inversión) con anterioridad al inicio de la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a actividades empresariales o profesionales. Como ha quedado dicho, respecto a los pagos anticipados derivados de las certificaciones de obra abonados por la consultante al constructor, con la intención de la enajenación de los inmuebles resultantes, su régimen de deducción es el previsto en el ámbito de aplicación de los artículos 43 y 43 bis de la Ley 20/1991 citado en el párrafo anterior, y hasta tanto inicie las entregas de las viviendas (incluidos los pagos anticipados de clientes en los que se devengue el IGIC por su entrega futura).

TERCERO.- En consecuencia, es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos que la promoción de edificaciones para su venta, efectuada por el sujeto pasivo consultante, constituye una actividad diferenciada respecto al régimen especial de la agricultura y ganadería, régimen del que, en todo caso, queda excluida la Sociedad Agraria de Transformación desde el momento de su transformación en sociedad limitada.

La transformación de la Sociedad Agraria de Transformación en sociedad limitada, manteniendo la totalidad de su patrimonio empresarial, y continuando el desarrollo de actividades empresariales o profesionales supone una operación no sujeta al IGIC.

Las cuotas del IGIC soportadas como consecuencia de los pagos anticipados derivados de las certificaciones de obra, podrán deducirse de acuerdo a lo establecido en los artículos 43 y 43 bis de la Ley 20/1991 por el que se regula el derecho a la deducción de las cuotas soportadas o satisfechas (incluidas las correspondientes a los bienes de inversión) con anterioridad al inicio de la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a actividades empresariales o profesionales, hasta tanto el consultante inicie la realización habitual de las entregas de edificaciones (incluidas los pagos anticipados en los

que se devengue el IGIC), momento desde el que las deducciones se efectuarán conforme establece el régimen general de deducciones del IGIC.

Todo lo cual se le comunica de acuerdo con la Disposición Adicional Décima, número tres, de la Ley 20/1991, y con el alcance establecido en el articulo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y se le advierte que la presente consulta no tendrá efectos vinculantes respecto al objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad a su presentación.

Las Palmas de Gran Canaria, a 29 de diciembre de 2009

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS
P.S. El Jefe de Servicio de Valoración de Las Palmas
(Orden de 14 de diciembre de 2009)

Pedro Rosales Codorniú