Administración Tributaria Canaria
Gobierno de Canarias

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE:	**DOMICILIO:**
CONCEPTO IMPOSITIVO: Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA DE APLICACIÓN:** Art. 10.1.11º Ley 20/1991 Art. 10.1.23º Ley 20/1991 Art. 18.1.e) Ley 20/1991 Art. 23.2 Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA: La entidad consultante es una sociedad mercantil arrendadora de una explotación agrícola por contrato en virtud del cual ha cedido en arrendamiento unas fincas rústica en explotación, junto con las instalaciones existentes en las mismas necesarias para la explotación agrícola, tales como alpende, almacenes, utensilios, herramientas y aperos, así como la cesión a la arrendataria de todos los trabajadores afecto al desarrollo de la explotación agrícola.

Se consulta si las rentas mensuales devengadas como consecuencia del citado contrato de arrendamiento están exentas del IGIC, por ser de aplicación lo dispuesto en el artículo 10.1.23º de la Ley 20/1991, o si por el contrario las mencionadas rentas están sujetas al IGIC al tipo impositivo general del 5 por 100, por tratarse del arrendamiento de una explotación agrícola.

CONTESTACIÓN VINCULANTE:

Es doctrina vinculante de este Centro Directivo:

- Que la prestación de servicios de arrendamiento de una explotación agrícola en suelo rústico, en la que se incluye alpende y almacén, se encuentra sujeta y exenta del IGIC, conforme a lo dispuesto en el artículo 10.1.23º a) de la Ley 20/1991. Y que durante el período de arrendamiento, la exención está condicionada a la afectación de los citados bienes inmuebles al desarrollo de las actividades agrícolas.

- Que la exención del artículo 10.1.23º a) de la Ley 20/1991 no comprende el arrendamiento de bienes muebles como utensilios, herramientas y aperos, aunque estos bienes se afecten al desarrollo de explotaciones agrícolas. Esta prestación de servicios tributa en el IGIC al tipo impositivo general del 5 por 100.

- Que la prestación, por parte de la entidad consultante, de servicios de cesión al empresario arrendatario de todos los trabajadores afecto al desarrollo de la explotación agrícola, se encuentra sujeta y no exenta al IGIC, y tributa al tipo impositivo del 5 por 100.

- Y que en el supuesto de que por precio único se presten servicios con distinta tributación en el IGIC, la base imponible de las operaciones sujetas y no exentas habrá de determinarla en proporción al valor de mercado de los servicios prestados.

Visto el escrito presentado en esta Consejería de Economía y Hacienda por , en el que se formula consulta tributaria en relación al Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), esta Dirección General de Tributos, 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 adelante Ley 20/1991), en relación con el articulo 23.2.t) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda aprobado por el Decreto 12/2004 de 10 de febrero, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La entidad consultante es una sociedad mercantil arrendadora de una explotación agrícola por contrato en virtud del cual ha cedido en arrendamiento unas fincas rústica en explotación, junto con las instalaciones existentes en las mismas necesarias para la explotación agrícola, tales como alpende, almacenes, utensilios, herramientas y aperos, así como la cesión a la arrendataria de todos los trabajadores afecto al desarrollo de la explotación agrícola.

Se consulta si las rentas mensuales devengadas como consecuencia del citado contrato de arrendamiento están exentas del IGIC, por ser de aplicación lo dispuesto en el artículo 10.1.23º de la Ley 20/1991, o si por el contrario las mencionadas rentas están sujetas al IGIC al tipo impositivo general del 5 por 100, por tratarse del arrendamiento de una explotación agrícola.

SEGUNDO.- Del texto de la consulta se desprende que el contrato suscrito por la sociedad mercantil consultante es un negocio complejo, que comprende, de un lado, el arrendamiento de explotación agrícola en suelo rústico, y de otro, la cesión de personal. Por este orden, analizaremos la tributación de estos dos negocios en el IGIC.

A) <u>Arrendamiento de explotación agrícola en suelo rústico</u>

El artículo 10.1.23º de la Ley 20/1991 dispone:

"1. Están exentas de este Impuesto:
(…)

23) Los arrendamientos que tengan la consideración de servicios con arreglo a lo dispuesto en el artículo 7 de esta Ley y la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute, que tengan por objeto los siguientes bienes:

a) Terrenos, incluidas las construcciones inmobiliarias de carácter agrario utilizadas para la explotación de una finca rústica.

Se exceptúan las construcciones inmobiliarias dedicadas a actividades de ganadería independiente de la explotación del suelo.

b) Los edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas, incluidos los garajes y anexos accesorios a éstas últimas y los muebles, arrendados conjuntamente con aquéllos.

La exención no comprenderá:

a') Los arrendamientos de terrenos para estacionamiento de vehículos.

b') Los arrendamientos de terrenos para depósito o almacenaje de bienes, mercancías o productos, o para instalar en ellos elementos de una actividad empresarial.

c') Los arrendamientos de terrenos para exposiciones o para publicidad.

d') Los arrendamientos con opción de compra de terrenos o viviendas cuya entrega estuviese sujeta y no exenta al Impuesto.

e') Los arrendamientos de apartamentos o viviendas amueblados cuando el arrendador se obligue a la prestación de alguno de los servicios complementarios propios de la industria hotelera, tales como los de restaurante, limpieza, lavado de ropa y otros análogos.

f') Los arrendamientos de edificios o parte de los mismos para ser subarrendados.

g') Los arrendamientos de edificios o parte de los mismos asimilados a viviendas de acuerdo con lo dispuesto en la Ley de Arrendamientos Urbanos.

h') La constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute sobre los bienes a que se refiere las letras a'), b'), c'), e') y f') anteriores.

i') La constitución o transmisión de derechos reales de superficie."

El contrato de arrendamiento de una explotación agrícola en suelo rústico se califica como un contrato de arrendamiento rústico, conforme a lo establecido en los artículos 1.3 y 2 de la 49/2003, de 26 de noviembre, de arrendamientos rústicos. A esta prestación de servicio de arrendamiento, le resulta aplicable la exención del artículo 10.1.23º.a) de la Ley 20/1991, lo que, desde un punto de vista jurídico tributario, determina que se enerve la obligación del IGIC con ocasión de la exigencia de las rentas mensuales del arrendamiento (en los arrendamientos de bienes, el devengo del IGIC, según el artículo 18.1.e) de la Ley 20/1991, se produce en ese momento). Esta exención aparece condicionada a la afectación de las construcciones inmobiliarias a la explotación agrícola durante todo el plazo de arrendamiento, ya que, en otro caso, si no se produjese esta afectación, no podría aplicarse la exención del artículo 10.1.23º.a) de la Ley 20/1991.

Ahora bien, dado que el contrato de arrendamiento rústico objeto de la consulta comprende, de un lado, el arrendamiento de terrenos rústicos, de otro, el de las construcciones inmobiliarias afectas a la explotación agrícola (alpende y almacenes) y, por último, el de los bienes muebles (utensilios, herramientas y aperos), debe precisarse que la exención del artículo 10.1.23º.a) de la Ley 20/1991, que estamos examinando, no ampara el arrendamiento de los bienes muebles, aunque los mismos se encuentren afectos al desarrollo de actividades agrícolas, ya que el ámbito de la exención queda referido únicamente a los terrenos y construcciones de carácter agrario utilizadas para la explotación de la finca rústica.

De ahí, por tanto, que estos servicios de arrendamiento de utensilios, herramientas y aperos tributen al tipo general del 5 por 100, y que el devengo del IGIC por estas operaciones, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 18.1.e) de la Ley 20/1991, se produzca en el momento de la exigencia de las rentas mensuales.

B) Cesión de personal

La Ley 20/1991 dispone que están exentas del IGIC únicamente las cesiones de personal realizadas en el cumplimiento de sus fines, por instituciones religiosas legalmente reconocidas, para el desarrollo de las actividades que se especifican en el artículo 10.1.11º:

"a) Hospitalización, asistencia sanitaria y demás directamente relacionadas con las mismas.

b) Las de asistencia social comprendidas en el apartado 8) anterior.

c) Educación, enseñanza, formación y reciclaje profesional."

Para la aplicación de esta exención es necesario que se cumplan dos requisitos: uno subjetivo, que la cesión de personal la realice una institución religiosa legalmente reconocida, y otro objetivo, que dicha cesión de personal la realice para el desarrollo de las actividades concretas que señala el artículo y en el cumplimiento de sus fines. Como quiera que el servicio de cesión de personal que la entidad consultante realiza en favor del empresario arrendatario de la explotación agrícola, no cumple ninguno de estos dos requisitos, hay que entender que la operación de cesión de personal está sujeta al IGIC al tipo general del 5 por 100, y que, de conformidad con el ya citado artículo 18.1.e) de la Ley 20/199, el Impuesto se devenga en el momento de la exigencia de las rentas mensuales.

TERCERO.- Otra cuestión que plantea la consulta, como consecuencia del mismo carácter complejo del contrato, en el que, como hemos señalado, unas prestaciones, a efectos del IGIC, están sujetas y exentas, y otras, sujetas y no exentas, y en el que, además, la contraprestación es única por todas las prestaciones, es la de la determinación de la base imponible de aquella parte del contrato sujeta y no exenta del Impuesto.

La solución a este problema la regula la Ley 20/1991, dentro de las reglas especiales de determinación de la base imponible en las entregas de bienes y prestaciones de servicios, al establecer en el número 2 del artículo 23:

"Cuando en una misma operación y por precio único se transmitan bienes o derechos de diversa naturaleza, la base imponible correspondiente a cada uno de ellos se determinará en proporción al valor de mercado de los bienes o derechos transmitidos."

Como se ve, el texto del artículo describe con bastante claridad cómo ha de resolverse la cuestión. A efectos prácticos, se concreta en estas dos reglas:

- Primera, la entidad debe determinar qué parte del precio global único resulta imputable a cada uno de los servicios prestados, a fin de darles a cada uno de ellos el tratamiento oportuno en el IGIC.

- Y segunda, la base imponible correspondiente a cada uno de esos servicios debe determinarla la entidad en proporción al valor de mercado de los mismos servicios prestados.

CUARTO.- A la vista de todas estas consideraciones, podemos dejar establecida como doctrina vinculante de este Centro Directivo:

- Que la prestación de servicios de arrendamiento de una explotación agrícola en suelo rústico, en la que se incluye alpende y almacén, se encuentra sujeta y exenta del IGIC, conforme a lo dispuesto en el artículo 10.1.23º a) de la Ley 20/1991. Y que durante el período de arrendamiento, la exención está condicionada a la afectación de los citados bienes inmuebles al desarrollo de las actividades agrícolas.

- Que la exención del artículo 10.1.23º a) de la Ley 20/1991 no comprende el arrendamiento de bienes muebles como utensilios, herramientas y aperos, aunque estos bienes se afecten al desarrollo de explotaciones agrícolas. Esta prestación de servicios tributa en el IGIC al tipo impositivo general del 5 por 100.

- Que la prestación, por parte de la entidad consultante, de servicios de cesión al empresario arrendatario de todos los trabajadores afecto al desarrollo de la explotación agrícola, se encuentra sujeta y no exenta al IGIC, y tributa al tipo impositivo del 5 por 100.

- Y que en el supuesto de que por precio único se presten servicios con distinta tributación en el IGIC, la base imponible de las operaciones sujetas y no exentas habrá de determinarla en proporción al valor de mercado de los servicios prestados.

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.

Santa Cruz de Tenerife, 24 de marzo de 2008
El DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Francisco Clavijo Hernández