CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 1785 (21/06/16)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 50.Uno.26º Ley 20/1991 Art. 4.4 Ley 20/1991 Art. 28.1 Ley 20/1991 Art. 29.4.1º Ley 20/1991 Art. 35 Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

La sociedad mercantil pública consultante pretende adquirir un bien inmueble de naturaleza patrimonial al Estado. Se trata de un terreno sin urbanizar, ni edificar y su ordenación está afectada por un Plan General de Ordenación, donde está previsto acometer las actuaciones necesarias para la mejora y ampliación de un recinto ferial.

Una vez edificado un inmueble, se tiene previsto desarrollar en el mismo actividades sin que exista contraprestación y actividades con contraprestación.

Se consulta:

- Tributación de la adquisición del terreno al Estado.

- En caso de estar sujeta y no exenta al IGIC la adquisición del terreno, si se tiene derecho a la deducción total del IGIC soportado en la adquisición del terreno.

- Si se tiene derecho a la deducción de las cuotas del IGIC soportadas por las ejecuciones de obras de construcción de un inmueble sobre el terreno adquirido.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

- La entrega de un bien inmueble por parte del Estado, de estar sujeta al IGIC, estará en todo caso exenta por aplicación de lo dispuesto en el artículo 50.Uno.26º de la Ley 4/2012, sin que quepa la renuncia a la citada exención. Por todo ello, estará sujeta, en todo caso, a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD.

- Las cuotas del IGIC soportadas en las ejecuciones de obras de construcción del bien inmueble no podrán ser objeto de deducción en su totalidad, sino parcialmente en el porcentaje que resulte de la aplicación del régimen de prorrata general, sin perjuicio de la regularizaciones que procedan, por tratarse de un bien de inversión, conforme a lo previsto en los artículos 40 y 41 de la Ley 20/1991.

Visto 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 adelante, Ley 20/1991), en relación con la letra q) de la Disposición adicional segunda del Decreto 170/2011, de 12 de julio, por la que se determina la estructura central y periférica, así como las sedes de las Consejerías del Gobierno de Canarias, añadida por el apartado Dos de la Disposición final cuarta del Decreto 125/2014, de 18 de diciembre, por el que se aprueba el Estatuto de la Agencia Tributaria Canaria, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La sociedad mercantil pública consultante pretende adquirir un bien inmueble de naturaleza patrimonial al Estado. Se trata de un terreno sin urbanizar, ni edificar y su ordenación está afectada por un Plan General de Ordenación, donde está previsto acometer las actuaciones necesarias para la mejora y ampliación de un recinto ferial.

Una vez edificado un inmueble, se tiene previsto desarrollar en el mismo actividades sin que exista contraprestación y actividades con contraprestación.

Se consulta:

- Tributación de la adquisición del terreno al Estado.

- En caso de estar sujeta y no exenta al IGIC la adquisición del terreno, si se tiene derecho a la deducción total del IGIC soportado en la adquisición del terreno.

- Si se tiene derecho a la deducción de las cuotas del IGIC soportadas por las ejecuciones de obras de construcción de un inmueble sobre el terreno adquirido.

SEGUNDO.- Haciendo abstracción del análisis del supuesto de exención previsto en el artículo 50.Uno.20º de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), el apartado 26º del citado artículo 50.Uno dispone:

> *"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.*
>
> *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."

Puesto que el transmitente del bien inmueble de naturaleza patrimonial es el Estado, se encuentra sujeta y exenta del IGIC la entrega del bien inmueble a la sociedad pública consultante.

La siguiente cuestión que debe ser objeto de examen es sobre la posibilidad de renuncia de esta exención; en este sentido, el artículo 50.Cinco de la Ley 4/2012 dispone:

"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 constar su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total o parcial del impuesto soportado por las adquisiciones de los correspondientes bienes inmuebles."

Comprobamos que las únicas exenciones inmobiliarias que pueden ser objeto de renuncia son las contempladas en los apartados 20º y 22º de la Ley 4/2012, pero en ningún caso la exención prevista en el apartado 26º. De resultar de aplicación de forma simultánea las exenciones previstas en el apartado 20º o 22º con el apartado 26º, la renuncia a las exenciones previstas en los apartados 20º o 22º no tendría ningún efecto, puesto que la exención prevista en el apartado 26º no es renunciable.

El artículo 4.4 de la Ley 20/1991, regulador de las reglas de compatibilidad e incompatibilidad entre el IGIC y la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, ITPAJD), 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."

Conforme a todo lo expuesto, la entrega del terreno por parte del Estado a la sociedad mercantil pública consultante está sujeta y exenta del IGIC y, derivado de ello, sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales del ITPAJD.

De acuerdo con lo expresado en el párrafo anterior, no procede contestar la segunda de las cuestiones planteadas por la sociedad mercantil pública consultante: en caso de estar sujeta y no exenta al IGIC la adquisición del terreno, si se tiene derecho a la deducción total del IGIC soportado en la adquisición del terreno.

Sí procede contestar la siguiente cuestión planteada por la sociedad mercantil pública consultante: si se tiene derecho a la deducción de las cuotas del IGIC soportadas por las ejecuciones de obras de construcción de un bien inmueble sobre el terreno adquirido.

Expresa la sociedad mercantil pública consultante, que la edificación resultante se utilizará para desarrollar actividades de interés general y pública respecto a las que no exigirá contraprestación, concretamente las siguientes:

- Actividades económicas y empresariales que contribuyan al desarrollo y a la creación de empleo.

- Iniciativas de creación y consolidación de empresas,

- promoción de la innovación en el tejido productivo,

- atracción de empresas e inversores externos

y para desarrollar las siguientes actividades con contraprestación:

- Arrendamiento de espacios, despachos de oficinas y zonas comunes a emprendedores (empresas privadas) para el desarrollo de sus actividades.

- Curso de formación.

Las actividades descritas sin contraprestación se encuentran no sujetas al IGIC por aplicación de lo dispuesto en el artículo 9.8º de la Ley 20/1991 que dispone:

"*No están sujetas al Impuesto:*

(...)

8º.- Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas sin contraprestación, salvo en los supuestos de vinculación a que se refiere el artículo 23, número 3, de la presente Ley."

Las actividades mediante contraprestación de arrendamiento de espacios, despachos de oficinas y zonas comunes a emprendedores (empresas privadas) para el desarrollo de sus actividades, se encuentran sujetas y no exentas del IGIC.

La actividad de curso de formación se encuentra sujeta y no exenta al IGIC, salvo que resulte de aplicación el supuesto de exención previsto en el artículo 50.Uno.9º de la Ley 4/2012. Dada la parquedad de la consulta efectuada en este punto, no podemos pronunciarnos sobre la aplicación o no de la exención contenida en el citado precepto.

El artículo 28.1 de la Ley 20/1991 dispone:

"*1. Los sujetos pasivos podrán deducir de las cuotas del Impuesto General Indirecto Canario devengadas como consecuencia de entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen en las Islas Canarias las que, devengadas en dicho territorio, hayan soportado en las adquisiciones o importaciones de bienes o en los servicios que les hayan sido prestados, en la medida en que dichos bienes o servicios se utilicen en la realización de las operaciones sujetas y no exentas al Impuesto o en las demás operaciones determinadas en el número 4 del artículo siguiente de esta Ley."*

El mencionado número 4 del artículo 29 dispone:

"*4. Las cuotas soportadas y la carga impositiva implícita reseñada en el número anterior serán deducibles en la medida en que los bienes o servicios cuya adquisición o importación determinen el derecho a la deducción, se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las siguientes operaciones:*
1º. Las efectuadas en las Islas Canarias que se indican a continuación:
a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas en el Impuesto General Indirecto Canario."

Por otra parte, el artículo 35 de la Ley 20/1991 dispone:

"*La regla de la prorrata será de aplicación cuando el sujeto pasivo, en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, efectúe conjuntamente entregas de bienes o prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción y otras operaciones de análoga naturaleza que no habiliten para el ejercicio del citado derecho*."

La sociedad mercantil pública consultante realiza conjuntamente operaciones que dan derecho a la deducción (entregas de bienes y prestaciones sujetas y no exentas) y operaciones que no dan derecho a la deducción (operaciones sin contraprestación y, en su caso, cursos de formación exentos), y la edificación se utilizará tanto para el desarrollo de operaciones que dan derecho a la deducción como de operaciones que no dan derecho a la deducción.

Las circunstancias descritas en el apartado anterior, implican que las cuotas del IGIC soportadas en las ejecuciones de obra de construcción del bien inmueble no se pueden deducir en su totalidad sino parcialmente y en el porcentaje de deducción de prorrata general que se determine conforme a lo previsto en el artículo 37 de la Ley 20/1991.

Por otra parte, debe tenerse en cuenta que el bien inmueble tiene la consideración de bien de inversión, por lo que las cuotas soportadas en su construcción deben ser objeto de regularización conforme a lo dispuesto en los artículo 40 y 41 de la Ley 20/1991.

TERCERO.- Conforme a todo lo expuesto, es criterio vinculante de este centro directivo que:

- La entrega de un bien inmueble por parte del Estado, de estar sujeta al IGIC, estará en todo caso exenta por aplicación de lo dispuesto en el artículo 50.Uno.26º de la Ley 4/2012, sin que quepa la renuncia a la citada exención. Por todo ello, estará sujeta, en todo caso, a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD.

- Las cuotas del IGIC soportadas en las ejecuciones de obras de construcción del bien inmueble no podrán ser objeto de deducción en su totalidad, sino parcialmente en el porcentaje que resulte de la aplicación del régimen de prorrata general, sin perjuicio de la regularizaciones que procedan, por tratarse de un bien de inversión, conforme a lo previsto en los artículos 40 y 41 de la Ley 20/1991.

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, 21 de junio de 2016

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA Y PLANIFICACIÓN

Luís Guillermo Padilla Macabeo