CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 1693 (10/11/14)

NOTA: La presente consulta sustituye a la Consulta Nº 1671 de 30 de junio de 2014

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 9.1º Ley 20/1991 Art. 19.1.2º.g) Ley 20/1991 Art. 50.Uno.22º Ley 4/2012 Art. 50.Cinco Ley 4/2012

CUESTIÓN PLANTEADA

La sociedad mercantil consultante ha adquirido varios bienes inmuebles. Estos bienes inmuebles se agrupan en su conjunto en un hotel y se encuentra arrendado para su explotación hotelera.

Consulta, en primer lugar, si resulta de aplicación la excepción a la no sujeción prevista en el artículo 9.1º.c) de la Ley 20/1991. Caso de no resultar de aplicación la no sujeción y estar la entrega sujeta al IGIC, si cabe la renuncia a la exención.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

- Conforme a los datos aportados en el escrito de petición de consulta, nos encontramos ante una operación de mera cesión de bienes por lo que no resulta de aplicación la no sujeción prevista en el artículo 9.1º de la Ley 20/1991.

- La operación objeto de consulta se encuentra sujeta al IGIC pero exenta por aplicación de lo dispuesto en el artículo 50.Uno.22º de la Ley 20/1991, pudiendo ser objeto de renuncia la exención.

- Se invierte la condición de sujeto pasivo en la entidad mercantil consultante.

Visto el escrito presentado por , en el que formula consulta tributaria acerca del 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), el artículo 88.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en relación con el artículo 23.2.t) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda aprobado por el artículo único del Decreto 12/2004, de 10 de febrero, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La sociedad mercantil consultante ha adquirido varios bienes inmuebles. Estos bienes inmuebles se agrupan en su conjunto en un hotel y se encuentra arrendado para su explotación hotelera.

Consulta, en primer lugar, si resulta de aplicación la excepción a la no sujeción prevista en el artículo 9.1º.c) de la Ley 20/1991. Caso de no resultar de aplicación la no sujeción y estar la entrega sujeta al IGIC, si cabe la renuncia a la exención.

SEGUNDO.- Conforme a la escritura pública aportada, los bienes inmuebles adquiridos son los siguientes:

- Un hotel de cuatro estrellas.

- Un local comercial dedicado a sauna, gimnasio, squash, sala de control y sala común a dichos elementos deportivos.

- Un local comercial dedicado a vestuarios masculinos y femeninos.

- Una cancha de tenis.

Todos estos bienes inmuebles, propiedad de la entidad mercantil A (en situación concursal), agrupan en su conjunto el hotel X que se encuentra arrendado para su explotación hotelera a la entidad mercantil B (consultante). Ambas entidades han acordado, mediante acuerdo extrajudicial y en interés del concurso (homologado judicialmente), la resolución anticipada de dicho contrato de arrendamiento de industria hotelera, fijándose una indemnización a favor de la entidad mercantil B (consultante).

Mediante auto judicial se autoriza la venta del hotel X (que agrupa todos los bienes inmuebles descritos anteriormente). Abierta licitación por el Juzgado Mercantil competente, se adjudicó el hotel X a la entidad mercantil B (consultante).

En las estipulaciones del documento notarial se expresa:

"PRIMERA.- Compraventa.

La mercantil A, según actúa representada, VENDE Y TRANSMITE a la entidad mercantil consultante, que COMPRA Y ADQUIERE, según actúa representada, el pleno dominio de las fincas anteriormente descritas en la exposición de esta escritura, sobre las que se desarrolla una actividad de industria hotelera arrendada que será objeto de resolución (…).

TERCERA. Resolución anticipada del contrato de arrendamiento de industria hotelera. ENTREGA DE LA POSESIÓN. (…)·"

Se señala en el texto de la consulta que "*los hechos reflejados en la misma* (se refiere a la escritura pública aportada) *cumplen con lo establecido en el art. 9.1.c) de la Ley 20/1991 (…), entendiendo que dicha operación está sujeta al IGIC."*

El artículo 9.1º de la Ley 20/1991 contempla un supuesto de no sujeción, concretamente aplicable a "*La transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, con independencia del régimen fiscal que a dicha transmisión le resulte de aplicación en el ámbito de otros tributos y del procedente conforme a lo dispuesto en el artículo 4.4 de esta Ley*."

Las letras b), c) y d) del citado artículo 9.1º contemplan diversos supuestos en los que no resulta de aplicación la no sujeción. Concretamente en la letra c) se recoge la siguiente excepción:

> "*Quedarán excluidas de la no sujeción a que se refiere el párrafo anterior, las siguientes transmisiones:*
>
> (…)
>
> *c) Las realizadas por quienes tengan la condición de empresario o profesional exclusivamente conforme a lo dispuesto por el artículo 5.4.a) de esta Ley, cuando dichas transmisiones tengan por objeto la mera cesión de bienes.*
>
> *(…)"*

La exclusión de la no sujeción prevista en la mencionada letra c) exige el cumplimiento de un conjunto de requisitos, a saber:

A) Que el transmitente tenga la condición de empresario o profesional de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 5.4.a) de la Ley 20/1991. Este precepto dispone:

> "*4. Se considerarán, en todo caso, empresarios o profesionales a quienes efectúen las siguientes operaciones:*
>
> *a) La realización de una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.*

En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes y quienes constituyan, amplíen o transmitan derechos reales de goce o disfrute sobre bienes inmuebles."

La cuestión se centra en determinar si en el concepto "arrendadores de bienes" puede englobarse a la entidad transmitente A que tiene la consideración de arrendador de industria, en este caso, hotelera.

La jurisprudencia del Tribunal Supremo ha venido a manifestar reiteradamente lo siguiente al objeto de diferenciar un arrendamiento de empresa, industria o negocio del arrendamiento de un local de negocio:

"*La doctrina de esta Sala relativa a la distinción entre los arrendamientos de local de negocio y los de industria es absolutamente diáfana, destacando que mientras en los primeros se cede el elemento inmobiliario, es decir, un espacio construido y apto para que en él se explote el negocio, en los segundos el objeto contractual está determinado por una doble composición integradora, por un lado el local, como soporte material, y por otro, el negocio o empresa instalada y que se desarrolla en el mismo, con los elementos necesarios para su explotación, conformando un todo patrimonial*" En este sentido cabe citar las Sentencias de 13 y 21 de Diciembre de 1990, de 20 de Septiembre de 1991, y 19 y 25 de Mayo de 1992, 17 y 10 de Mayo de 1993, 22 de Noviembre de 1994, 4 de Octubre de 1995 y 8 de Junio de 1998, Sentencia de 21 de Febrero de 2000, número 137/2000, entre otras muchas.

De la jurisprudencia del Tribunal Supremo puede concluirse que el arrendamiento de industria o negocio tiene una doble composición de la que carece el arrendamiento de local de negocio, por una parte, el inmueble arrendado y por otro el negocio instalado en el mismo, lo que equivale a que en el concepto general de "arrendadores de bienes" que cita el artículo 5.4.a) de la Ley 20/1991 se incluye a los arrendadores de industria.

B) Que la transmisión tenga por objeto la mera cesión de bienes.

El propio artículo 9.1º.c) de la Ley 20/1991 regula qué se entiende por "mera cesión de bienes" en los siguientes términos:

"*A estos efectos, se considerará como mera cesión de bienes la transmisión de bienes arrendados cuando no se acompañe de una estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, que permita considerar a la misma constitutiva de una unidad económica autónoma*."

La cuestión es determinar si, de acuerdo con lo manifestado en el texto del escrito de petición de consulta, la transmisión de los bienes arrendados va acompañada o no de una estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos.

Se señala en el texto del escrito de petición de consulta los siguientes aspectos de la entidad mercantil A (transmitente):

- No esta dada de alta en las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas para el desarrollo de la actividad de arrendamiento de industria, correspondiendo su única alta a la actividad de "hospedaje en hoteles y moteles" (epígrafe 681.1), actividad que continúa realizando en otros hoteles de su actividad.

- No hay ningún trabajador dado de alta en la Seguridad Social en la empresa vinculado a la actividad de arrendamiento.

- Tampoco dispone de trabajadores afectos exclusivamente a la actividad de arrendamiento.

- La empresa no dispone de local exclusivo afecto a sus actividades de arrendamiento.

Conforme a estos datos, parece evidente que la transmisión de los elementos afectos a la actividad de arrendamiento de industria no está acompañada de una estructura organizativa de factores de producción, por lo que nos encontramos ante una mera cesión de bienes.

C) La entidad transmitente debe tener exclusivamente la condición de empresario o profesional conforme a lo dispuesto en el artículo 5.4.a) de la Ley 20/1991.

Se señala en el texto del escrito de petición de consulta, como hemos reseñado anteriormente, que la entidad transmitente además de la actividad de arrendamiento de industria desarrolla la actividad de "*hospedaje en hoteles y moteles*", lo que equivale a que se incumpliría unos de los requisitos para la aplicación de la excepción a la no sujeción prevista en la letra c) del artículo 9.1º de la Ley 20/1991: el de disponer exclusivamente de la condición de empresario o profesionales de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.4.a) de la Ley 20/1991.

Sin embargo, la inaplicación de la excepción a la no sujeción prevista en la letra c) del artículo 9.1º de la Ley 20/1991 no debe llevar a la conclusión automática de la aplicación de la no sujeción prevista en el citado artículo 9.1º. En efecto, con carácter general la aplicación de la no sujeción requiere que la transmisión de los bienes corporales o incorporales constituya una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios; y no puede constituirse como tal lo que es una mera cesión de bienes.

Aunque en la regulación vigente el concepto de "mera cesión de bienes" se circunscribe a la excepción de la no sujeción prevista en el artículo 9.1º.c), resulta trasladable a todo el conjunto del artículo 9.1º de la Ley 20/1991 como contraposición al concepto de "unidad económica autónoma".

Por tanto, y como conclusión, nos encontramos ante un supuesto de inaplicación de la no sujeción prevista en el artículo 9.1º de la Ley 20/1991, lo que equivale a que estamos ante una operación sujeta al IGIC.

Tratándose de la segunda u ulterior entrega de un bien inmueble, dicha operación estará exenta por aplicación de lo dispuesto en el artículo 50.Uno.22º de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), que 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.

Los terrenos en que se hallen enclavadas las edificaciones comprenderán aquéllos en los que se hayan realizado las obras de urbanización accesorias a las mismas. No obstante, tratándose de viviendas unifamiliares, los terrenos urbanizados de carácter accesorio no podrán exceder de 5.000 metros cuadrados.

Las transmisiones no sujetas al Impuesto en virtud de lo establecido en el artículo 9, apartado 1º, de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, no tendrán, en su caso, la consideración de primera entrega a efectos de lo dispuesto en este apartado.

La exención no se extiende:

a) A las entregas de edificaciones efectuadas en el ejercicio de la opción de compra inherente a un contrato de arrendamiento, por empresas dedicadas habitualmente a realizar operaciones de arrendamiento financiero. A estos efectos, el compromiso de ejercitar la opción de compra frente al arrendador se asimilará al ejercicio de la opción de compra.

b) A las entregas de edificaciones que sean objeto de demolición con carácter previo a una nueva promoción urbanística.

c) A las entregas de edificaciones para su rehabilitación por el adquirente."

TERCERO.- La siguiente cuestión objeto de consulta es la posibilidad de renuncia a la exención prevista en el artículo 50.Uno. 22º de la Ley 4/2012.

El artículo 50.Cinco de la Ley 4/2012 dispone:

"Cinco.- Las exenciones relativas a los apartados 20º, 21º, 22º del número 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, en función de su destino previsible, tenga derecho a la deducción total del Impuesto soportado por las correspondientes adquisiciones 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 del Impuesto soportado por las adquisiciones de los correspondientes bienes inmuebles.

Se entenderá que el adquirente tiene derecho a la deducción total cuando el porcentaje de deducción provisionalmente aplicable en el año del devengo del Impuesto permita su deducción íntegra, incluso en el supuesto de cuotas devengadas con anterioridad al comienzo de la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a actividades empresariales o profesionales."

En la cláusula Décima de la escritura notarial que se aporta se manifiesta que la entidad mercantil adquirente es sujeto pasivo del IGIC con derecho a la deducción total de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición de los bienes inmuebles objeto de transmisión. Se cumple, por tanto, las condiciones para la aplicación de la renuncia.

La renuncia a la exención prevista en el artículo 50.Uno.22º de la Ley 4/2012 implica la inversión del sujeto pasivo en la entidad mercantil consultante, conforme a lo dispuesto en el artículo 19.1.2º.g), segundo guión, de la Ley 20/1991 que dispone:

"2.º Excepcionalmente, se invierte la condición de sujeto pasivo en los empresarios o profesionales y, en todo caso, en los entes públicos y personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales, para quienes se realicen las operaciones sujetas a gravamen en los siguientes supuestos:
(…)

g) Cuando se trate de las siguientes entregas de bienes inmuebles:

(…)
– Las entregas exentas a que se refieren los números 20.º y 22.º del artículo 50.Uno de la Ley de la Comunidad Autónoma de Canarias 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales, en las que el sujeto pasivo hubiera renunciado a la exención.
(…)"

CUARTO.- Conforme a lo expuesto, es criterio de esta Dirección General de Tributos que:

- Conforme a los datos aportados en el escrito de petición de consulta, nos encontramos ante una operación de mera cesión de bienes por lo que no resulta de aplicación la no sujeción prevista en el artículo 9.1º de la Ley 20/1991.

- La operación objeto de consulta se encuentra sujeta al IGIC pero exenta por aplicación de lo dispuesto en el artículo 50.Uno.22º de la Ley 20/1991, pudiendo ser objeto de renuncia la exención.

- Se invierte la condición de sujeto pasivo en la entidad mercantil consultante.

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, 10 de noviembre de 2014

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván