Administración Tributaria Canaria
Gobierno de Canarias

CONSULTA TRIBUTOS REF

CONSULTA NÚM. 1458 (23/01/2012)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 4.1 Ley 20/1991 Art. 5.4.b) Ley 20/1991 Art. 6.2.5º Ley 20/1991 Art. 19.2 Ley 20/1991 Art. 23.3 Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

La comunidad de bienes consultante está compuesta por tres personas físicas, y tiene por objeto construir un edificio de viviendas, locales comerciales y garajes para su posterior disolución y adjudicación, una vez ejecutada la obra, mediante el reparto proporcional a las cuotas de titularidad entre los miembros de la comunidad de bienes.

Se consulta si la disolución y adjudicación está sujeta o no al IGIC y el ITPAJD.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Es criterio vinculante de este Centro Directivo que se encuentran sujetas y no exentas del IGIC las adjudicaciones realizadas a los comuneros de las distintas viviendas, locales comerciales y garajes correspondientes a una edificación cuyo promotor, o promotor-constructor, es la comunidad de bienes consultante, constituida por tres personas físicas, comunidad de bienes que tiene la consideración de sujeto pasivo del IGIC.

C./ Profesor Agustín Millares Carló, 22
5ª planta – Edf. Usos Múltiples I
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Tfno.: 928 117 365 – Fax.: 928 455 684

Avda. 3 de mayo,2 y 4
38071 – Santa Cruz de Tenerife
Tfno.: 922 476 606 - Fax.: 922 476 673

Vistos escrito presentado por , escrito 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 Decreto 12/2004, de 10 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La comunidad de bienes consultante está compuesta por tres personas físicas, y tiene por objeto construir un edificio de viviendas, locales comerciales y garajes para su posterior disolución y adjudicación, una vez ejecutada la obra, mediante el reparto proporcional a las cuotas de titularidad entre los miembros de la comunidad de bienes.

Se consulta si la disolución y adjudicación está sujeta o no al IGIC y el ITPAJD.

SEGUNDO.- Antes de contestar esta consulta tributaria, esta Dirección General ha solicitado el informe previo de la Disposición Adicional Décima.Tres de la Ley 20/1991 al Ministerio de Economía y Hacienda, al tener trascendencia en un impuesto de titularidad estatal (ITPADJ). El informe del Subdirector General de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos, del Ministerio de Economía y Hacienda (IE0013-12), señala:

"El artículo 61 del reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo (BOE de 22 de junio), establece que:

"1. La disolución de comunidades que resulten gravadas en su constitución, se considerará a los efectos del impuesto como disolución de sociedades, girándose la liquidación por el importe de los bienes, derechos o porciones adjudicadas a cada comunero.

2. La disolución de comunidades de bienes que no hayan realizado actividades empresariales, siempre que las adjudicaciones guarden la debida proporción con las cuotas de titularidad, sólo tributarán, en su caso, por actos jurídicos documentados. ".

Por otra parte, el artículo 19 del texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (TRLITP), aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre), establece que:

"1. Son operaciones societarias sujetas:

1º La constitución de sociedades, el aumento y disminución de su capital social y la disolución de sociedades. ".

Estableciendo el apartado 4 del artículo 22 del mismo texto legal que:

"A los efectos de este impuesto se equipararán a sociedades:

4.° La comunidad de bienes, constituida por actos inter vivos, que realice actividades empresariales, sin perjuicio de lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. ".

Y el artículo 23 del TRLITP que:

"Estará obligado al pago del impuesto a título de contribuyente y cualesquiera que sean las estipulaciones establecidas por las partes en contrario:

b) En la disolución de sociedades y reducción de capital social, los socios, copropietarios, comuneros o partícipes por los bienes y derechos recibidos. ".

A su vez, el apartado 4 del artículo 25 del mismo texto legal recoge que:

"4. En la disminución de capital y en la disolución, la base imponible coincidirá con el valor real de los bienes y derechos entregados a los socios, sin deducción de gastos y deudas. ".

Y el 26 del TRLITP que:

"La cuota tributaria se obtendrá aplicando a la base liquidable el tipo de gravamen del 1 por 100. ". Por otra parte el artículo 31.2 del texto refundido del impuesto señala que:

'2. Las primeras copias de escrituras y actas notariales, cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil y de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los números 1 y 2 del artículo 1.° de esta Ley, tributarán, además, al tipo de gravamen que, conforme a lo previsto en la Ley 2 1/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma.

Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado el tipo a que se refiere el párrafo anterior, se aplicará el 0,50 por 100, en cuanto a tales actos o contratos. ".

Vista la normativa expuesta, la tributación de la disolución de la comunidad de bienes dependerá de que ésta haya realizado o no actividades empresariales y, en consecuencia, de como haya tributado en su constitución:

- Si la Comunidad de bienes ha resultado gravada por operación societaria en su constitución, la disolución de la comunidad de bienes tributará como disolución de sociedad, siendo sujeto pasivo cada comunero por el importe de los inmuebles adjudicados al tipo de gravamen del 1 por 100.

- Si la Comunidad de bienes no ha realizado actividades empresariales, la escritura en que se realice la disolución de la comunidad y adjudicación de los inmuebles tributará por Actos Jurídicos Documentados ya que concurren los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del texto refundido. Será sujeto pasivo cada comunero por el importe de los inmuebles adjudicados.

Por tanto, lo fundamental a efectos de determinar tributación de la operación es el hecho de realizar o no una actividad empresarial, circunstancia que es imposible establecer en esta caso planteado dado los pocos antecedentes que recoge la consulta."

TERCERO.- En primer lugar, se informa al consultante que este Centro Directivo no es competente para responder a consultas vinculantes respecto a la sujeción de operaciones al ITPAJD. No obstante, en los términos establecidos en el artículo 25 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, esta Comunidad Autónoma de Canarias ha establecido los tipos de gravamen que serán de aplicación a las operaciones sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, cuyo rendimiento se entienda producido en este territorio. Los tipos impositivos citados se regulan en el Capítulo I del Título III del Decreto legislativo 1/2009, de 21 de abril, por el que se aprueba el Texto refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos.

Respecto al IGIC, este Centro Directivo, en consulta tributaria vinculante número 1.131, de fecha 14 de abril de 2007, (ver también consultas vinculantes 1.024 y 1.085, de 17 de enero y 3 de octubre de 2006 respectivamente), se ha pronunciado en los siguientes términos:

"El artículo 19.2 de la Ley 20/1991 señala que tienen la consideración de sujetos pasivos del Impuesto las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, careciendo de personalidad jurídica, constituyen una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición, cuando realicen operaciones sujetas al Impuesto.

Partiendo del hecho de que las comunidades de bienes pueden ser sujetos pasivos del IGIC, habrá que analizar si la comunidad de bienes constituida con la intención de realizar una promoción de edificaciones, como es el caso planteado, se considera empresario a efectos del IGIC y por tanto de realizar las entregas de bienes resultantes de la promoción tienen la consideración de sujetos pasivos del IGIC. La respuesta es afirmativa conforme a lo dispuesto en los artículos 4.1 y 5.4.b) de la Ley 20/1991. En efecto estos preceptos, respectivamente, presentan el siguiente tenor:

- "Están sujetas al Impuesto por el concepto de entregas de bienes y prestaciones de servicios las efectuadas por empresarios y profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional."

- "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."

El artículo 6.2.5º de la Ley 20/1991 señala que:

"2. En particular se consideran entregas de bienes.

(...)

5º.- Las aportaciones no dinerarias efectuadas por los sujetos pasivos del Impuesto de elementos de su patrimonio empresarial o profesional a sociedades o comunidades de bienes y las adjudicaciones de esta naturaleza en caso de liquidación o disolución total o parcial de aquéllas, sin perjuicio de la tributación que proceda con arreglo a las normas reguladoras de

los conceptos "Actos Jurídicos Documentados" y "Operaciones Societarias" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados."

El artículo 23.3 de la Ley 20/1991 establece una regla especial de determinación de la base imponible del IGIC en los supuestos en que exista vinculación entre las partes que intervengan en una operación sujeta al Impuesto y no exenta, o no sujeta prevista en el artículo 9.8º de la Ley 20/1991, en el que la base imponible será su valor normal de mercado. En concreto, se considera que existe vinculación entre las partes "en las operaciones realizadas entre una entidad que sea empresario o profesional y cualquiera de sus socios, asociados, miembros o partícipes", siendo aplicable la regla de valoración cuando "el destinatario de la operación no tenga derecho a deducir totalmente el impuesto correspondiente a la misma y la contraprestación pactada sea inferior a la que correspondería en condiciones de libre competencia."

A los efectos de la Ley 20/1991 "se entenderá por valor normal de mercado aquél que, para adquirir los bienes o servicios en cuestión en ese mismo momento, un destinatario, en la misma fase de comercialización en la que se efectúe la entrega de bienes o prestación de servicios, debería pagar en el territorio de aplicación del Impuesto en condiciones de libre competencia a un proveedor independiente.

Cuando no exista entrega de bienes o prestación de servicios comparable, se entenderá por valor de mercado:

a) Con respecto a las entregas de bienes, un importe igual o superior al precio de adquisición de dichos bienes o bienes similares o, a falta de precio de compra, a su precio de coste, determinado en el momento de su entrega.

b) Con respecto a las prestaciones de servicios, la totalidad de los costes que su prestación le suponga al empresario o profesional.

A estos efectos, será de aplicación, en cuanto proceda, lo dispuesto en el artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo

Consecuencia de todo ello, es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos que la adjudicación de bienes consecuencia de la disolución de una comunidad de bienes que tiene la condición de sujeto pasivo del IGIC tiene la consideración de entrega de bienes sujeta a este Impuesto. Por ello, la adjudicación de las dos viviendas que se efectúa a uno de los comuneros como consecuencia de la disolución del condominio está sujeta y no exenta al IGIC, dado el carácter de promotor que tiene la comunidad de bienes. Existiendo vinculación entre las partes, se entenderá que la base imponible de la operación de adjudicación de las viviendas será el valor de mercado. La adjudicación de dinero a los comuneros restantes consecuencia de la disolución de la comunidad en sí misma no constituye una operación sujeta."

Las consideraciones contempladas en la consulta tributaria vinculante citada con anterioridad conservan toda su vigencia respecto al supuesto planteado por el consultante, siendo meridianamente claro el precepto legal - artículo 5.4.b) de la Ley 20/1991 - al reputar como empresario o profesional, en todo caso, entre otros a quienes efectúen la promoción,

construcción o rehabilitación de edificaciones para su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque se realicen ocasionalmente, siendo en el caso planteado el promotor, sujeto pasivo, la comunidad de bienes consultante conforme a lo establecido en el artículo 19.2 de la Ley 20/1991.

CUARTO.- En consecuencia, es criterio vinculante de este Centro Directivo que se encuentran sujetas y no exentas del IGIC las adjudicaciones realizadas a los comuneros de las distintas viviendas, locales comerciales y garajes correspondientes a una edificación cuyo promotor, o promotor-constructor, es la comunidad de bienes consultante, constituida por tres personas físicas, comunidad de bienes que tiene la consideración de sujeto pasivo del IGIC.

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, 23 de enero de 2012

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván