Administración Tributaria Canaria
Gobierno de Canarias

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE:	**DOMICILIO:**
CONCEPTO IMPOSITIVO: Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA DE APLICACIÓN:** Art. 4.1 Ley 20/1991 Art. 5 Ley 20/1991 Art. 6.2.5º Ley 20/1991. Art. 29.1 Ley 20/1991 Art. 31.3 Ley 20/1991. Art. 25 Ley 19/1994

CUESTIÓN PLANTEADA: La sociedad mercantil consultante, conjuntamente con otras dos sociedades mercantiles, pretende adquirir a otra sociedad mercantil un solar pro indiviso mediante escritura pública, con el fin de construir una edificación para el posterior alquiler de los locales y viviendas resultantes.

Se plantea dos posibilidades de actuación:

- La adjudicación pro indiviso de los locales y viviendas resultantes y el alquiler de los mismos.

- La adjudicación de los locales y viviendas resultantes a las sociedades mercantiles y su posterior alquiler.

Se consulta sobre la tributación de tales operaciones en el IGIC y en especial la posibilidad de aplicar las exenciones que respecto a este tributo establece el artículo 25 de la Ley 19/1994.

CONTESTACIÓN VINCULANTE: La adquisición en régimen pro indiviso de un solar por parte de varias sociedades mercantiles con el objeto de la promoción de una edificación supone la existencia de una comunidad de bienes que tendrá la condición de empresario a efectos del IGIC desde dicho instante. La sociedad transmitente estará obligada a emitir una factura donde debe constar como destinatario la comunidad de bienes, que es quien deberá soportar por repercusión directa la cuota de IGIC y será el único que podrá ejercitar la deducción de la cuota soportada, siempre y cuando se cumplan los requisitos objetivos, temporales y documentales para el ejercicio de la deducción.

En ningún caso a esta entrega de bien le resulta de aplicación la exención que respecto al IGIC establece el artículo 25 de la Ley 19/1994, puesto que a efectos del IGIC el solar está afecto al patrimonio empresarial de la comunidad de bienes y en ningún caso esta exención resulta aplicable a las entidades sin personalidad jurídica.

La adjudicación en régimen pro indiviso de los solares y viviendas resultantes de la edificación no supone hecho imponible alguno a efectos del IGIC, dado que no supone la disolución ni parcial ni total de la comunidad de bienes. Consecuencia de ello es que los locales y viviendas resultantes de la promoción se integran, a efectos del IGIC, en el patrimonio empresarial de la comunidad de bienes, siendo éste el sujeto pasivo en el supuesto de alquiler de los mismos.

En el caso de adjudicación a cada uno de los comuneros de los locales y viviendas resultantes de la promoción, estamos ante una entrega de bienes, consecuencia de la disolución de la comunidad de bienes, sujeta y no exenta al IGIC al tener la consideración la comunidad de bienes de promotor. La comunidad de bienes deberá repercutir el IGIC correspondientes a través de la emisión de las facturas donde constarán como destinatarios las sociedades mercantiles comuneras.

No obstante, y puesto que la pretensión de los adjudicatarios de los bienes inmuebles es la de ejercer la actividad de alquiler de los mismos, pudiera ser aplicable a estas entregas la exención que respecto al IGIC establece el artículo 25 de la Ley 19/1994, siempre y cuando se cumplan los requisitos temporales y objetivos establecidos en dicho precepto y, en especial, que el alquiler constituya el objeto social de la entidad y además concurran las circunstancias recogidas en el artículo 25.2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo.

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 (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 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 sociedad mercantil consultante, conjuntamente con otras dos sociedades mercantiles, pretende adquirir a otra sociedad mercantil un solar pro indiviso mediante escritura pública, con el fin de construir una edificación para el posterior alquiler de los locales y viviendas resultantes.

Se plantea dos posibilidades de actuación:

- La adjudicación pro indiviso de los locales y viviendas resultantes y el alquiler de los mismos.

- La adjudicación de los locales y viviendas resultantes a las sociedades mercantiles y su posterior alquiler.

Se consulta sobre la tributación de tales operaciones en el IGIC y en especial la posibilidad de aplicar las exenciones que respecto a este tributo establece el artículo 25 de la Ley 19/1994.

SEGUNDO.- La entrega de un solar por parte de una sociedad mercantil se encuentra en todo caso sujeta al IGIC conforme a lo dispuesto en los artículos 4.1, 5.2.2º y 5.6.a) de la Ley 20/1991, no siendo de aplicación ningún supuesto de exención, salvo con determinados requisitos, el previsto en el artículo 25 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico Fiscal de Canarias siempre y cuando el bien transmitido tenga la consideración de bien de inversión para el adquirente.

La adquisición pro indiviso de un bien, como es el supuesto planteado en el texto de la consulta, implica la existencia de una comunidad de bienes conforme a lo dispuesto en el artículo 392 del Código Civil.

Llegado a este punto se plantea el siguiente interrogante: ¿a efectos del IGIC toda adquisición de un bien en régimen pro indiviso, implica que el adquirente es una comunidad de bienes relevante a tal efecto? La respuesta debe ser negativa, dado que únicamente el adquirente del bien será una comunidad de bienes cuando ésta tenga la consideración de empresario o profesional a efectos del IGIC, es decir que la comunidad de bienes suponga una unidad económica. A este criterio llega la propia Ley 20/1991 cuando, por ejemplo, el artículo 31.3 señala que tratándose de bienes o servicios adquiridos en común por varios sujetos pasivos, cada uno de los adquirentes podrá efectuar la deducción de la parte proporcional correspondiente, siempre que en cada uno de los ejemplares de la factura o documento justificativo se consigne, en forma distinta y separada, la porción de base imponible y cuota repercutida a cada uno de los adquirentes en común. Tratándose de una comunidad de bienes que tiene el carácter de empresario o profesional a efectos del IGIC, quien posee la titularidad del derecho a la deducción es la propia comunidad de bienes y no sus miembros o comuneros.

En el supuesto planteado, la adquisición en régimen pro indiviso de un solar por parte de varias sociedades mercantiles con el objeto de la promoción de una edificación, sí implica que la adquisición es realizada por una comunidad de bienes de carácter empresarial a efectos del IGIC y no por las sociedades mercantiles, por las razones que se exponen a continuación.

El artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, expresa que tendrán la consideración de obligados tributarios, en las leyes que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición. El artículo 19.2 de la Ley 20/1991 señala que las comunidades de bienes, entre otros entes sin personalidad jurídica, tienen la consideración de sujetos pasivos del IGIC 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 por la adquisición en régimen por indiviso del solar 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 de la Ley 20/1991. 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:*

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 quines constituyan, amplíen o transmitan derechos reales de goce o disfrute sobre bienes inmuebles.

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 tercer párrafo del artículo 5.1 de la Ley 20/1991 señala que:

"(...) las actividades empresariales o profesionales se consideran 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 las 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 Impuesto General Indirecto Canario."

En definitiva, la entrega de un solar por parte de una sociedad mercantil en régimen pro indiviso a tres sociedades mercantiles con el objeto de la promoción de una edificación, se encuentra sujeta y no exenta al IGIC siendo el destinatario de la entrega una comunidad de bienes que dispone desde el instante de la adquisición de la condición de empresario a efectos del IGIC. En la factura a emitir por la sociedad mercantil transmitente, sin que en ningún caso pueda considerarse factura el documento notarial, debe constar como destinatario la comunidad de bienes que deberá disponer de Número de Identificación Fiscal, conforme a lo dispuesto en el artículo 10.2 del Real Decreto 338/1990, de 9 de marzo, por el que se regula la composición y la forma de utilización del Número de Identificación Fiscal.

A los efectos de lo establecido en el artículo 29.1 de la Ley 20/1991, quién ha soportado por repercusión directa el IGIC es la comunidad de bienes, que es el titular subjetivo del derecho a deducir la cuota soportada en la adquisición, siempre y cuando se cumplan los requisitos objetivos, temporales y documentales a la que está sujeto el derecho a la deducción.

Lo siguiente que debe analizarse es la posible aplicación de la exención en el IGIC prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994 a la operación de entrega del solar que nos ocupa, y la respuesta es negativa por dos razones:

- Si bien a efectos del derecho civil el solar es de titularidad de las tres sociedades adquirentes, a efectos del IGIC el solar figura en el patrimonio empresarial de la comunidad de bienes. Por ello en ningún caso el solar puede tener la consideración de bien de inversión para las sociedades adquirentes de acuerdo con el derecho civil.

- En ningún caso resulta aplicable la exención del IGIC prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994 a los entes sin personalidad jurídica.

A continuación corresponde examinar las dos posibilidades de actuación de la comunidad de bienes que han sido citadas en el escrito de consulta, a saber:

- La adjudicación pro indiviso de los locales y viviendas resultantes y el alquiler de los mismos.

Esta Dirección General de Tributos ya ha tenido oportunidad de pronunciarse respecto a esta situación en los siguientes términos en consulta vinculante de fecha 17 de enero de 2006:

"*En puridad y a efectos del IGIC, en este supuesto no puede hablarse de adjudicación que supondría la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales. Hay que tener en cuenta que si bien a efectos del derecho civil la propiedad del solar, y por accesión lo construido sobre él, corresponde a las dos sociedades mercantiles, a efectos del IGIC el solar, y por accesión lo construido sobre él, está integrado en el patrimonio empresarial de la comunidad de bienes, por lo que si existe adjudicación a los comuneros supondría la disolución de la comunidad de bienes y ello implicará la existencia de una entrega de bienes sujeta al IGIC (artículo 6.2.5º de la Ley 20/1991), siendo sujeto pasivo la comunidad de bienes y los adquirentes obligadas a soportar la repercusión las sociedades mercantiles comuneras. Sin embargo, sigue existiendo copropiedad de la cosa común lo que implica que sigue existiendo la misma comunidad de bienes y los mismos comuneros, por lo que no existe hecho imponible alguno respecto del IGIC. En definitiva no se ha disuelto ni total ni parcialmente la comunidad de bienes*."

Por tanto, esta adjudicación no supone hecho imponible alguno en el IGIC puesto que no existe disolución ni parcial ni total de la comunidad de bienes, lo que implica que la edificación resultante de la promoción sigue, a efectos del IGIC, perteneciendo al patrimonio empresarial de la comunidad de bienes. Ello implica que quien arrienda los locales y viviendas a efectos del IGIC es la comunidad de bienes, constituyéndose en sujeto pasivo.

- La adjudicación de los locales y viviendas resultantes a las sociedades mercantiles comuneras y el posterior alquiler por éstas de dichos locales y viviendas.

En este caso existe una entrega de bienes inmuebles por parte de la comunidad de bienes a los comuneros consecuencia de la disolución total de la entidad sin personalidad jurídica. Esta adjudicación se encuentra sujeta al IGIC dado que la misma tiene la consideración de entrega de bienes conforme a lo dispuesto en el artículo 6.2.5º de la Ley 20/1991, que presenta el siguiente tenor:

"*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."

Esta adjudicación se encuentra sujeta y no exenta al IGIC al tener la consideración de promotor la comunidad de bienes y no resultar aplicable en ningún caso la exención prevista en el artículo 10.1.22º de la Ley 20/1991. La comunidad de bienes estará obligada a repercutir el IGIC mediante la emisión de la factura correspondiente, debiendo constar en las facturas a emitir como destinatarios cada una de las sociedades mercantiles comuneras.

No obstante, en este caso pudiera ser de aplicación la exención prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994, dado que los bienes adjudicados van a ser objeto de alquiler, siempre y cuando se cumplan los requisitos objetivos y temporales previstos en este precepto y, en especial, que el alquiler constituya el objeto social de la entidad y además concurran las circunstancias recogidas en el artículo 25.2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, conforme a la disposición adicional única de este Real Decreto Legislativo.

De acuerdo con todo lo expuesto, es criterio de esta Dirección General de Tributos que la adquisición en régimen pro indiviso de un solar por parte de varias sociedades mercantiles con el objeto de la promoción de una edificación supone la existencia de una comunidad de bienes que tendrá la condición de empresario a efectos del IGIC desde dicho instante. La sociedad transmitente estará obligada a emitir una factura donde debe constar como destinatario la comunidad de bienes, que es quien deberá soportar por repercusión directa la cuota de IGIC y será el único que podrá ejercitar la deducción de la cuota soportada, siempre y cuando se cumplan los requisitos objetivos, temporales y documentales para el ejercicio de la deducción.

En ningún caso a esta entrega de bien le resulta de aplicación la exención que respecto al IGIC establece el artículo 25 de la Ley 19/1994, puesto que a efectos del IGIC el solar está afecto al patrimonio empresarial de la comunidad de bienes y en ningún caso esta exención resulta aplicable a las entidades sin personalidad jurídica.

La adjudicación en régimen pro indiviso de los solares y viviendas resultantes de la edificación no supone hecho imponible alguno a efectos del IGIC, dado que no supone la disolución ni parcial ni total de la comunidad de bienes. Consecuencia de ello es que los locales y viviendas resultantes de la promoción se integran, a efectos del IGIC, en el patrimonio empresarial de la comunidad de bienes, siendo éste el sujeto pasivo en el supuesto de alquiler de los mismos.

En el caso de adjudicación a cada uno de los comuneros de los locales y viviendas resultantes de la promoción, estamos ante una entrega de bienes, consecuencia de la disolución de la comunidad de bienes, sujeta y no exenta al IGIC al tener la consideración la comunidad de bienes de promotor. La comunidad de bienes deberá repercutir el IGIC correspondientes a través de la emisión de las facturas donde constarán como destinatarios las sociedades mercantiles comuneras.

No obstante, y puesto que la pretensión de los adjudicatarios de los bienes inmuebles es la de ejercer la actividad de alquiler de los mismos, pudiera ser aplicable a estas entregas la exención que respecto al IGIC establece el artículo 25 de la Ley 19/1994, siempre y cuando se cumplan los requisitos temporales y objetivos

establecidos en dicho precepto y, en especial, que el alquiler constituya el objeto social de la entidad y además concurran las circunstancias recogidas en el artículo 25.2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo.

Lo que, de conformidad con lo establecido en la Disposición Adicional Décima, número tres, de la Ley 20/1991, y con el alcance previsto en el articulo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, advirtiendo 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, lo que le comunico para su conocimiento y demás efectos.

Las Palmas de Gran Canaria, 3 de octubre de 2006

El DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván