GOBIERNO DE CANARIAS
CONSEJERÍA DE ECONOMÍA Y HACIENDA
VICECONSEJERÍA DE ECONOMÍA Y ASUNTOS ECONÓMICOS CON LA UNIÓN EUROPEA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE: **N.I.F.:**	**DOMICILIO:**
CONCEPTO IMPOSITIVO: Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA DE APLICACIÓN:** Art. 4.1 y 4 Ley 20/1991 Art. 5 Ley 20/1991 Art. 7.1 Ley 20/1991 Art. 18.1.b) y f) Ley 20/1991 Art. 22.1 Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA: Se consulta sobre el tratamiento a efectos del Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) o, en su caso, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD) de la operación siguiente:

Uno.- Promoción inmobiliaria llevada a cabo por una sociedad mercantil que firma contratos de adjudicación de inmuebles por los que recibe entregas a cuenta gravados por el IGIC

Dos.- Antes de la terminación de las obras los futuros adjudicatarios ceden cuantos derechos y obligaciones deriven de los documentos privados a una tercera persona

Concretamente desea conocer el tratamiento a las siguientes cuestiones:

1.- Si la cesión de derechos y obligaciones es una operación independiente de la compraventa, cuál sería su consideración, teniendo en cuenta que el cedente puede ser persona física no empresario, persona física empresario o sociedad

2.- En el supuesto que estuviese sometida a IGIC o ITPAJD, en su caso, cual seria la base imponible:

2.1.- La cantidad total pagada por el cesionario

2.2.- El precio de la cesión teniendo en cuenta que parte de lo pagado es en reposición de lo entregado por el cedente a la entidad promotora. Entendiendo, precio en ese caso, la diferencia entre el precio pagado y lo que corresponde a entregas realizadas anticipadamente al promotor por el cesionario

3.- En el supuesto 2.2., el cesionario debería entregar al cedente en cualquier caso, el IGIC que el cedente habría pagado al promotor, puesto que la promotora le va a reconocer como anticipo dicha cantidad en el momento de la entrega de los inmuebles.

4.- Lo planteado en el punto 2.2, no parece tener trascendencia en una operación sujeta a IGIC, puesto que al final el cesionario, va a pagar sobre el total de la operación. Sin embargo, en una

operación sujeta a ITPAJD es importante puesto que en ese caso el cesionario tributaria en ITPAJD por el precio de la cesión exclusivamente.

5.- Indicar qué responsabilidad alcanza a la promotora al aceptar la sustitución, y qué requisitos debe de cubrir para salvaguardarla.

6.- Como cuestión añadida indicar cómo debe de documentarse la operación, tanto por el cedente y cesionario, como por la promotora. En el caso de la promotora si debe de rectificar las facturas por las entregas anteriores o anular las facturas a nombre del cesionario y emitir una nueva a nombre del cedente de las mismas cantidades recibida.

7.- Por último, en el caso de que la promotora sea una comunidad de bienes, o sea, un ente sin personalidad jurídica, pero susceptible de ser considerado sujeto pasivo del IGIC, indicar si le es de aplicación el mismo tratamiento o si tiene alguna particularidad.

CONTESTACIÓN:

Está sujeta al IGIC la cesión onerosa efectuada por una sociedad mercantil de los derechos y obligaciones derivados del contrato privado de compraventa de un bien inmueble futuro inicialmente suscrito por una entidad promotora y la sociedad mercantil cedente. Igualmente estará sujeta al IGIC la misma operación de cesión realizada por un empresario persona física, siempre y cuando estuviera afectado a su actividad empresarial el derecho cedido. No estará sujeta al IGIC la misma operación de cesión efectuada por un particular.

La base imponible de la operación de cesión del derecho, es el importe total de la contraprestación que por la misma percibe el cedente, conforme al artículo 22.1 de la Ley 20/1991, y el tipo impositivo aplicable es el general del 5 por 100, si bien, como se ha dicho anteriormente, el devengo se producirá con la puesta a disposición del bien inmueble sin perjuicio de que la existencia de pagos anticipados suponga el devengo del IGIC.

Lo expresado anteriormente es trasladable totalmente para el supuesto de que la promotora sea una comunidad de bienes, dado que por la actividad de promoción de edificaciones tiene la consideración de empresario.

Visto escrito presentado en la Consejería de Economía y Hacienda por la entidad consultante, 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.- Se consulta sobre el tratamiento a efectos del Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) o, en su caso, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD) de la operación siguiente:

Uno.- Promoción inmobiliaria llevada a cabo por una sociedad mercantil que firma contratos de adjudicación de inmuebles por los que recibe entregas a cuenta gravados por el IGIC

Dos.- Antes de la terminación de las obras los futuros adjudicatarios ceden cuantos derechos y obligaciones deriven de los documentos privados a una tercera persona

Concretamente desea conocer el tratamiento a las siguientes cuestiones:

1.- Si la cesión de derechos y obligaciones es una operación independiente de la compraventa, cuál sería su consideración, teniendo en cuenta que el cedente puede ser persona física no empresario, persona física empresario o sociedad

2.- En el supuesto que estuviese sometida a IGIC o ITPAJD, en su caso, cual seria la base imponible:

2.1.- La cantidad total pagada por el cesionario

2.2.- El precio de la cesión teniendo en cuenta que parte de lo pagado es en reposición de lo entregado por el cedente a la entidad promotora. Entendiendo, precio en ese caso, la diferencia entre el precio pagado y lo que corresponde a entregas realizadas anticipadamente al promotor por el cesionario

3.- En el supuesto 2.2., el cesionario debería entregar al cedente en cualquier caso, el IGIC que el cedente habría pagado al promotor, puesto que la promotora le va a reconocer como anticipo dicha cantidad en el momento de la entrega de los inmuebles.

4.- Lo planteado en el punto 2.2, no parece tener trascendencia en una operación sujeta a IGIC, puesto que al final el cesionario, va a pagar sobre el total de la operación. Sin embargo, en una

operación sujeta a ITPAJD es importante puesto que en ese caso el cesionario tributaria en ITPAJD por el precio de la cesión exclusivamente.

5.- Indicar qué responsabilidad alcanza a la promotora al aceptar la sustitución, y qué requisitos debe de cubrir para salvaguardarla.

6.- Como cuestión añadida indicar cómo debe de documentarse la operación, tanto por el cedente y cesionario, como por la promotora. En el caso de la promotora si debe de rectificar las facturas por las entregas anteriores o anular las facturas a nombre del cesionario y emitir una nueva a nombre del cedente de las mismas cantidades recibida.

7.- Por último, en el caso de que la promotora sea una comunidad de bienes, o sea, un ente sin personalidad jurídica, pero susceptible de ser considerado sujeto pasivo del IGIC, indicar si le es de aplicación el mismo tratamiento o si tiene alguna particularidad.

SEGUNDO.- La contestación a la presente consulta no tiene carácter vinculante pues ha sido presentada con anterioridad al día 1 de julio de 2004, de acuerdo con lo dispuesto en la disposición transitoria segunda de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, rigiéndose por lo establecido en el artículo 107 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria.

TERCERO.- Antes de entrar de lleno en la resolución de la consulta es necesario expresar que esta Dirección General de Tributos únicamente es competente para contestar cuestiones relativas al IGIC.

Efectuada la matización, entramos a analizar la consulta efectuada. En la situación descrita se desprenden dos operaciones independientes. Por un parte, la operación derivada del contrato privado de compraventa de un futuro bien inmueble. De este contrato no se deriva la realización de hecho imponible alguna respecto del IGIC, dado que el IGIC que grava el objeto del contrato, la entrega de un bien inmueble futuro una vez finalizada la edificación, se devengará con la puesta a disposición del bien al adquirente, conforme dispone el artículo 18.1.a) de la Ley 20/1991. No obstante existen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible y ello sí que supone el devengo del IGIC en el momento del cobro de los importes efectivamente percibidos, conforme a lo dispuesto en el artículo 18.1.f) del cuerpo legal citado.

El devengo del IGIC implicará que la entidad promotora tendrá la obligación, mediante factura, de repercutir el IGIC correspondiente al destinatario futuro del bien inmueble.

La otra operación es la cesión con carácter oneroso de los derechos y obligaciones derivados del contrato privado de compraventa suscrito con la entidad promotora y, se distingue en la consulta, que el cedente sea una sociedad mercantil, un empresario persona física y un particular.

El artículo 4 de la Ley 20/1991, regulador del hecho imponible, en sus números 1 y 4 establece lo siguiente:

"*1. 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*. (…)

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 operaciones que se indican a continuación:

a) 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 10, número 4, de la presente Ley.

b) Las transmisiones de valores a que se refiere el artículo 108, apartado dos, números 1º y 2º de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, según la redacción establecida por la disposición adicional duodécima de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas."

Por otra parte, el artículo 5 de la misma ley, regulador del concepto de actividades empresariales o profesionales y del concepto de empresarios o profesionales, señala que:

"*1. Son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.*

En particular, tienen esta consideración las extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de actividades profesionales liberales y artísticas.

A efectos de este Impuesto, las actividades empresariales o profesionales se considerarán 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.

2. A los efectos de este Impuesto se reputarán empresarios o profesionales:

1º.- Las personas o entidades que realicen habitualmente actividades empresariales o profesionales.

No obstante no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en el apartado siguiente.

2º.- Las sociedades mercantiles, en todo caso.

3. La habitualidad podrá acreditarse por cualquiera de los medios de prueba admisibles en derecho.

Se presumirá la habitualidad:

a) En los supuestos a que se refiere el artículo 3 del Código de Comercio.

b) Cuando para la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al Impuesto se exija contribuir por el Impuesto sobre Actividades Económicas.

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.

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. (...)

6. Se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional, en todo caso:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles.

b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinen la sujeción al Impuesto."

Conforme al contenido de los artículos mencionados, la cesión onerosa de derechos y obligaciones que realiza la sociedad mercantil se encontrará en todo caso sujeta al IGIC. Si la cesión es efectuada por un empresario persona física, estará sujeta al IGIC si el derecho cedido está afectado a su patrimonio empresarial, caso contrario se encontrará no sujeta al IGIC. Si la cesión es efectuada por un particular, la cesión estará no sujeta al IGIC.

La operación de cesión de derechos, en el supuesto de estar sujeta al IGIC, debe calificarse como prestación de servicios, en virtud del artículo 7.1 de la Ley 20/1991. Asimismo, su base imponible es el importe total de la contraprestación que por la misma percibe el cedente, conforme al artículo 22.1 de la Ley 20/1991, siendo el tipo impositivo aplicable el general del 5 por 100, si bien, como se ha dicho anteriormente, el devengo se producirá con la puesta a disposición del bien –artículo 18.1.b) Ley 20/1991- , sin perjuicio de que la existencia de pagos anticipados suponga el devengo del IGIC.

Queda analizar la situación tributaria que se producirá en el momento de la firma de la escritura pública de compraventa entre la promotora y los cesionarios subrogados. La promotora repercutirá el IGIC sobre el adquirente, detrayendo, en su caso, de la base imponible los pagos anticipados devengados con anterioridad realizados por los cedentes a la entidad promotora.

Por último, deben considerarse el tratamiento aplicable a los pagos anticipados satisfechos por el cedente en el momento de la entrega del bien inmueble al cesionario y adquirente del inmueble. La base imponible del impuesto, conforme al artículo 22.1 de la Ley 20/1991, como regla general, "*está constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo*". En la medida en que la contraprestación de la operación de entrega del bien inmueble por parte de la promotora al cesionario no ha sufrido variación alguna con la cesión del derecho de adquisición realizada por el cedente, los pagos anticipados devengados con ocasión del contrato privado de compraventa, abonados por el cedente, debe entenderse que mantienen el mismo tratamiento que los que, en su caso, realice directamente el cesionario con la promotora, es decir, mantienen en este caso su carácter de remuneración de la operación de compraventa aunque fuesen realizados por persona distinta del adquirente del bien inmueble – aunque siempre teniendo en cuenta los efectos subrogatorios producidos - , y, por tanto, al igual que el resto de pagos anticipados realizados y en los que se ha devengado el IGIC, minorarán la base imponible de la entrega del bien inmueble.

Respecto a la consulta del supuesto de si la promotora es una comunidad de bienes, debe indicarse que sería aplicable todo lo expresado anteriormente, dado que tal comunidad tiene la consideración de empresario de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 5.4.b) de la Ley 20/1991.

En definitiva es criterio de esta Dirección General de Tributos que está sujeta al IGIC la cesión onerosa efectuada por una sociedad mercantil de los derechos y obligaciones derivados del contrato privado de compraventa de un bien inmueble futuro inicialmente suscrito por una entidad promotora y la sociedad mercantil cedente. Igualmente estará sujeta al IGIC la misma operación de

cesión realizada por un empresario persona física, siempre y cuando estuviera afectado a su actividad empresarial el derecho cedido. No estará sujeta al IGIC la misma operación de cesión efectuada por un particular.

La base imponible de la operación de cesión del derecho, es el importe total de la contraprestación que por la misma percibe el cedente, conforme al artículo 22.1 de la Ley 20/1991, y el tipo impositivo aplicable es el general del 5 por 100, si bien, como se ha dicho anteriormente, el devengo se producirá con la puesta a disposición del bien inmueble sin perjuicio de que la existencia de pagos anticipados suponga el devengo del IGIC.

Lo expresado anteriormente es trasladable totalmente para el supuesto de que la promotora sea una comunidad de bienes, dado que por la actividad de promoción de edificaciones tiene la consideración de empresario.

Las Palmas de Gran Canaria, 2 de julio de 2004

El DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván