PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE: **NIF:**	**DOMICILIO:**
CONCEPTO IMPOSITIVO: Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE:** Art. 9.1º.b) Ley 20/1991 Art. 25 Ley 19/1994

CUESTIÓN PLANTEADA: En relación al mantenimiento de la exención del IGIC del artículo 25 de la Ley 19/1994 en el caso de aportación de una o varias ramas de actividad en el régimen de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores, el consultante realiza la siguiente exposición:

Una sociedad va a proceder a una aportación de rama de actividad a una sociedad de nueva creación y se acoge al régimen especial citado.

De acuerdo con el artículo 9 de la Ley 20/1991 esta operación está no sujeta al IGIC.

En el texto refundido del Impuesto sobre Sociedades, en su artículo 90, subrogación en los derechos y obligaciones tributarias, se indica lo siguiente:

"1. Cuando las operaciones determinen una sucesión a título universal, se transmitirán a la entidad adquirente los derechos y obligaciones tributarias de la entidad transmitente.

La entidad adquirente asumirá el cumplimiento de los requisitos necesarios para continuar en el goce de beneficios fiscales o consolidar los disfrutados por la entidad transmitente.

2. Cuando la sucesión no sea título universal, la transmisión se producirá únicamente respecto de los derechos y las obligaciones tributarias que se refieran los bienes y derechos transmitidos.

La entidad adquirente asumirá el cumplimiento de los requisitos derivados de los incentivos fiscales de la entidad transmitente, en cuanto estuvieren referidos a los bienes y derechos transmitidos."

Se consulta si en el supuesto de una aportación de rama de actividad acogida al mencionado régimen especial que incluyera bienes que se acogieron en el momento de su adquisición a la exención prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994, se produce la subrogación en el adquirente, que deberá cumplir con los requisitos exigidos para consolidar la exención, entre otros, el mantenimiento del plazo de funcionamiento.

En el supuesto de que la respuesta sea positiva, si ocurriría lo mismo en el supuesto previsto en el artículo 94, aportaciones no dinerarias, del texto refundido del Impuesto sobre Sociedades.

CONTESTACIÓN VINCULANTE: No constituye un incumplimiento de los requisitos temporales a que se refiere el artículo 25 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, la transmisión de un bien de inversión entre sociedades mercantiles que, en su adquisición o importación, se haya beneficiado de la exención del IGIC prevista en dicho artículo, en la medida en que dicha transmisión se encuentre no sujeta al IGIC en aplicación del artículo 9.1º.b) de la citada Ley 20/1991 por tratarse de cualquiera de los supuestos previstos de transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional o de una o varias ramas de actividad incluidos en el régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores incluido en el Capítulo VIII del Titulo VII del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo. El nuevo titular del bien de inversión se subrogará en la obligación del cumplimiento de las obligaciones fiscales del transmitente.

No obstante, en el supuesto de aportaciones no dinerarias a que se refiere el artículo 94 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, la transmisión sujeta al IGIC del bien de inversión supondrá el incumplimiento de los requisitos temporales propios del beneficio fiscal previsto en el artículo 25 de la Ley 19/1994.

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.- En relación al mantenimiento de la exención del IGIC del artículo 25 de la Ley 19/1994 en el caso de aportación de una o varias ramas de actividad en el régimen de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores, el consultante realiza la siguiente exposición:

Una sociedad va a proceder a una aportación de rama de actividad a una sociedad de nueva creación y se acoge al régimen especial citado.

De acuerdo con el artículo 9 de la Ley 20/1991 esta operación está no sujeta al IGIC.

En el texto refundido del Impuesto sobre Sociedades, en su artículo 90, subrogación en los derechos y obligaciones tributarias, se indica lo siguiente:

"1. Cuando las operaciones determinen una sucesión a título universal, se transmitirán a la entidad adquirente los derechos y obligaciones tributarias de la entidad transmitente.

La entidad adquirente asumirá el cumplimiento de los requisitos necesarios para continuar en el goce de beneficios fiscales o consolidar los disfrutados por la entidad transmitente.

2. Cuando la sucesión no sea título universal, la transmisión se producirá únicamente respecto de los derechos y las obligaciones tributarias que se refieran los bienes y derechos transmitidos.

La entidad adquirente asumirá el cumplimiento de los requisitos derivados de los incentivos fiscales de la entidad transmitente, en cuanto estuvieren referidos a los bienes y derechos transmitidos."

Se consulta si en el supuesto de una aportación de rama de actividad acogida al mencionado régimen especial que incluyera bienes que se acogieron en el momento de su adquisición a la exención prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994, se produce la subrogación en el adquirente, que deberá cumplir con los requisitos exigidos para consolidar la exención, entre otros, el mantenimiento del plazo de funcionamiento.

En el supuesto de que la respuesta sea positiva, si ocurriría lo mismo en el supuesto previsto en el artículo 94, aportaciones no dinerarias, del texto refundido del Impuesto sobre Sociedades.

SEGUNDO.- Habiéndose observado error en la respuesta evacuada de fecha 7 de septiembre de 2005, en cuya redacción no se tuvo en cuenta lo dispuesto en la disposición adicional segunda del Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades en lo que se refiere al alcance del supuesto de no sujeción a que se refiere el artículo 9.1.1º.a) de la Ley 20/1991, se emite nueva consulta vinculante que sustituye el criterio emitido en la anterior respuesta a consulta vinculante.

TERCERO.- El artículo 9 de la Ley 20/1991 enumera una serie de supuestos de no sujeción al IGIC, entre ellos dispone en el apartado 1º, letra b), la no sujeción de *"la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo o de los elementos patrimoniales afectos a una o varias ramas autónomas de la actividad empresarial del transmitente, en virtud de las operaciones a que se refiere el artículo 1 de la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas, siempre que las operaciones tengan derecho al régimen tributario regulado en el título primero de la citada Ley.*

A los efectos previstos en esta letra, se entenderá por rama de actividad la definida en el número cuatro del artículo 2 de la Ley mencionada en el párrafo anterior. (...)

Los adquirentes de los bienes comprendidos en las transmisiones que se beneficien de la no sujeción establecida en este apartado se subrogarán, respecto de dichos bienes, en la posición del transmitente en cuanto a la aplicación de las normas contenidas en el artículo 10, número 1, apartado 22) y en los artículos 37 a 44 de esta Ley."

La disposición adicional segunda del texto refundido del Impuesto sobre Sociedades aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, en su apartado 1 presenta el siguiente tenor literal:

"Las referencias que el artículo 7.1º b) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, hace a las operaciones del artículo 1 y a la definición de rama de actividad del artículo 2, apartado 4, de la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de Adecuación de Determinados Conceptos Impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas, siempre que las operaciones tengan derecho al régimen tributario regulado en el título I de la citada Ley, se entenderán hechas al régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de ramas de actividad y canje de valores definidos en el artículo 83 de esta Ley."

El artículo 7.1.b) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, contempla un supuesto de no sujeción al IVA vinculado a las operaciones del artículo 1 de la citada Ley 29/1991 equivalente al previsto en el artículo 9.1º.b) de la Ley 20/1991 en el IGIC, en consecuencia, la remisión existente al artículo 1 de la Ley 29/1991 – cuyo Título I ha sido derogado por la Disposición derogatoria única.27 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades - debe entenderse realizada al régimen especial de las fusiones,

escisiones, aportaciones de ramas de actividad y canje de valores definidos en el artículo 83 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Asimismo, el artículo 25 de la Ley 19/1994, con el carácter de incentivo a la inversión, establece, entre otros beneficios fiscales, la exención del IGIC en las adquisiciones o importaciones de bienes de inversión por parte de sociedades domiciliadas en Canarias (o sus establecimientos permanentes) que sean de nueva creación o que, ya constituidas, realicen una ampliación de capital, si bien con sometimiento a ciertos requisitos de carácter formal y temporal. A tal efecto, las entidades adquirentes tendrán la condición de sujetos pasivos sustitutos en los términos previstos en el artículo 32 de la Ley General Tributaria, en el caso de que, habiéndose expedido la declaración en la que se identifique los bienes de inversión y se manifieste la concurrencia de los requisitos de la exención previstos en el apartado 2 del artículo 25 de la Ley 19/1994, no se cumplan los requisitos de la exención o, cumpliéndose, quede ésta sin efecto de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del citado artículo

El fundamento del régimen especial previsto en el Capítulo VIII del Título VII del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, conforme se manifiesta reiteradamente en la doctrina de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda, "*reside en que la fiscalidad no debe ser un freno ni un estímulo en las tomas de decisiones de las empresas sobre operaciones de reorganización cuando la causa que impulsa su realización se sustenta en motivos económicos válidos, en cuyo caso la fiscalidad quiere tener un papel neutral*". Dicho fundamento tiene acogida legal en el IGIC mediante el reconocimiento de la no sujeción de las transmisiones a que se refiere la letra b) del artículo 9.1º de la Ley 20/1991, principio de neutralidad que necesariamente debe mantenerse en la aplicación de los beneficios fiscales propios del artículo 25 de la Ley 19/1994, sin perjuicio de la sucesión en el adquirente de los bienes de inversión de las obligaciones propias del transmitente que acarrea la aplicación del beneficio fiscal.

El supuesto concreto que se plantea en la presente consulta tributaria concierne a la transmisión de una rama de actividad – que ha de entenderse definida conforme establece el artículo 83.4 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004 – por parte de una sociedad mercantil en favor de otra sociedad adquirente, en el marco del régimen especial previsto en el Capítulo VIII del Título VII del citado texto refundido, con la peculiaridad de que forma parte del patrimonio afecto a dicha rama de actividad uno o más bienes de inversión en cuya adquisición o importación se ha aplicado la exención del IGIC prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994 pero sin que hayan alcanzado término los diversos plazos temporales (permanencia en las Islas Canarias del beneficiario y de explotación del bien de inversión) exigidos legalmente como contrapartida a su aplicación.

A tal efecto, y siguiendo el principio de neutralidad que inspira el supuesto de no sujeción al IGIC a que se refiere el artículo 9.1º.b) de la Ley 19/1994, debe entenderse que la transmisión

de bienes de inversión entre sociedades mercantiles al amparo de los distintos supuestos previstos en el régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores no supone el incumplimiento de los requisitos temporales referidos a la permanencia en las Islas Canarias del beneficiario y del mantenimiento en funcionamiento del bien de inversión, si bien el nuevo titular del bien de inversión se subrogará en dichas obligaciones fiscales.

Respecto al supuesto de aportaciones no dinerarias establecido en el artículo 94 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, el número 1 del citado artículo expresamente prevé que el "*régimen previsto en el presente capítulo se aplicará, ... a las aportaciones no dinerarias en las que concurran los siguientes requisitos*…". No obstante, a diferencia de las operaciones enumeradas en el artículo 83 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en las operaciones de aportaciones no dinerarias incluidas en el régimen especial previsto en el Capítulo VIII del Título VII del citado Texto Refundido no es de aplicación el supuesto de no sujeción previsto en el artículo 9.1º.b) de la Ley 20/1991, debiendo concluirse que, en el supuesto de que dichas aportaciones no dinerarias consistan o incluyan la entrega de bienes de inversión que se hayan beneficiado en su adquisición o importación de la exención del IGIC prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994 pero sin que hayan alcanzado término los diversos plazos temporales (permanencia en las Islas Canarias del beneficiario y de explotación del bien de inversión) exigidos legalmente, la transmisión sujeta al IGIC resultante de la aportación no dineraria objeto de consulta habrá de considerarse como un incumplimiento a tales efectos.

En definitiva, es criterio de este Centro Directivo que no constituye un incumplimiento de los requisitos temporales a que se refiere el artículo 25 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, la transmisión de un bien de inversión entre sociedades mercantiles que, en su adquisición o importación, se haya beneficiado de la exención del IGIC prevista en dicho artículo, en la medida en que dicha transmisión se encuentre no sujeta al IGIC en aplicación del artículo 9.1º.b) de la citada Ley 20/1991 por tratarse de cualquiera de los supuestos previstos de transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional o de una o varias ramas de actividad incluidos en el régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores incluido en el Capítulo VIII del Titulo VII del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo. El nuevo titular del bien de inversión se subrogará en la obligación del cumplimiento de las obligaciones fiscales del transmitente.

No obstante, en el supuesto de aportaciones no dinerarias a que se refiere el artículo 94 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, la transmisión sujeta al IGIC del bien de inversión supondrá el incumplimiento de los requisitos temporales propios del beneficio fiscal previsto en el artículo 25 de la Ley 19/1994.

Lo que, de conformidad con lo establecido en la Disposición Adicional Décima, número tres, de la Ley 20/1991, y con el alcance vinculante previsto en el articulo 89 de la Ley 58/2003,

de 17 de diciembre, advirtiendo que la presente consulta no tendrá tales 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, 20 de febrero de 2006

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván