

CASOS PRÁCTICOS

INTRODUCCIÓN

Entre los diversos objetivos perseguidos por la revista, junto a la investigación científica o el articularse como plataforma en la que se debata sobre nuestro régimen fiscal, desde siempre ha estado presente la finalidad de servir como instrumento de y puesta al día de la normativa, doctrina y jurisprudencia que afecten a los aspectos económicos y fiscales del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

En el presente número se presenta una nueva sección, no fija, orientada a la formación, en la que, bajo la rúbrica de "casos prácticos", se analizarán, desde un punto de vista práctico y con una finalidad fundamentalmente didáctica, diferentes supuestos relacionados con las áreas fiscal

y contable relativos primordialmente a materias cuya gestión es competencia de la Administración Tributaria Canaria o a aquellas especialidades propias de nuestro Régimen Económico y Fiscal.

En esta primera entrega se va a analizar un supuesto de derecho tributario, preparado por Dña. Lina Isabel Caridad Pulido, Administradora Financiera y Tributaria de la Comunidad Autónoma de Canarias. Este supuesto fue incluido en el segundo ejercicio de las pruebas selectivas para acceder, por promoción interna, a la Escala de Administradores Financieros y Tributarios (Grupo A, Subgrupo A1), de la Administración Pública de la Comunidad Autónoma de Canarias, pruebas celebradas en el año 2008.

SUPUESTO DE DERECHO TRIBUTARIO

LINA ISABEL CARIDAD PULIDO

Cuerpo Superior de Administradores de la Comunidad Autónoma de Canarias,
escala de Administradores Financieros y Tributarios

SUPUESTO DE DERECHO TRIBUTARIO

Un empresario individual que desarrolla la actividad de promoción inmobiliaria constituye una sociedad limitada unipersonal, con domicilio fiscal en Canarias, cuyo objeto social también será la promoción inmobiliaria. El capital social está constituido en su totalidad por las siguientes aportaciones no dinerarias:

- Una edificación en construcción.
- Una edificación terminada sin que haya sido objeto de utilización.

- Un local donde el empresario individual efectuaba la gestión administrativa y la dirección de sus negocios. Este local procede de una promoción propia del empresario individual y ha sido utilizada exclusivamente por él mismo durante menos de dos años. Este local pretende utilizarlo la sociedad limitada unipersonal como sede efectiva donde centralizará la gestión administrativa y gestión de sus negocios.

Posteriormente, la sociedad limitada unipersonal transmite mediante escritura pública y sin contraprestación al socio único, de 34 años, una vivienda de la edificación terminada, sin que haya sido objeto de utilización y que constituirá su vivienda habitual.

Partiendo del hecho de que al empresario individual no le resulta de aplicación la exención prevista en el artículo 10.1.28º de la Ley 20/1991, responda de forma motivada a las siguientes cuestiones:

1.- Respecto de la operación de constitución de la sociedad, exprese la tributación de las operaciones citadas desde la perspectiva de los tributos gestionados por la Comunidad Autónoma de Canarias, bajo las siguientes hipótesis: que la aportación no dineraria constituye la totalidad del patrimonio empresarial y que la aportación no dineraria no constituye la totalidad de su patrimonio empresarial.

2.- Respecto de la entrega de la vivienda por parte de la sociedad limitada unipersonal, exprese la tributación de esta operación desde la perspectiva de los tributos gestionados por la Comunidad Autónoma de Canarias.

3.- Indique si resulta aplicable algún beneficio fiscal a las operaciones descritas.

SOLUCIÓN

1. TRIBUTACIÓN DE LA CONSTITUCIÓN DE LA SOCIEDAD

Según establece el enunciado del supuesto debemos plantear dos hipótesis en función de que la aportación no dineraria realizada para constituir la sociedad constituya o no la totalidad del patrimonio empresarial de quien la realiza.

La constitución de sociedades es una operación societaria sujeta a la modalidad del mismo nombre del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, ITPAJD), según establece el artículo 19.1 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (en adelante, RDL 1/1993).

No obstante, dicha operación podría estar exenta por aplicación de lo dispuesto en el artículo 25 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (en adelante, Ley 19/1994), que bajo la denominación genérica de "incentivos a la inversión" regula una serie de exenciones aplicables tanto en el Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), como en el ITPAJD (en sus modalidades de Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Operaciones Societarias, no a la modalidad de Actos Jurídicos Documentados).

Concretamente por lo que se refiere a la aplicación de la exención a la modalidad

de Operaciones Societarias, el citado artículo en su apartado 1 a) establece que estará exenta la "constitución de sociedades y por la ampliación de capital por la parte de la misma que se destine a la adquisición o importación de bienes de inversión o a la adquisición o cesión de elementos del inmovilizado inmaterial a que se refiere la letra b) del apartado 3 de este artículo. Tratándose de aportaciones no dinerarias, éstas deben tener la consideración de bien de inversión o tratarse de los elementos del inmovilizado inmaterial citados."

En este caso, el capital social de la sociedad que se constituye está constituido en su totalidad por aportaciones no dinerarias de bienes inmuebles por lo que para que la exención sea aplicable éstos deben tener la consideración de bien de inversión.

Hemos de analizar si en este caso se cumplen los requisitos establecidos en el citado precepto para que la exención resulte aplicable, para ello siguiendo a la doctrina mayoritaria vamos a diferenciar dos grandes grupos de requisitos, unos, previos o simultáneos a la realización del hecho imponible, y otros, que ha de cumplir el obligado tributario con posterioridad al devengo del hecho imponible.

Requisitos previos o simultáneos a la realización del hecho imponible:

a) Requisito subjetivo: pueden acogerse a la exención "las entidades sujetas al Impuesto sobre sociedades con domicilio fiscal en Canarias y las que actúen en Canarias mediante establecimiento permanente", en este caso:

- El adquirente es una entidad sujeta al Impuesto sobre Sociedades (sociedad limitada unipersonal) conforme a lo establecido en el artículo 7 del Texto refundido del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (en adelante, TRLIS).

- Tiene domicilio fiscal en Canarias.

b) Requisito impositivo: *"el rendimiento de este Impuesto debe entenderse producido en Canarias"*.

El rendimiento de este Impuesto se considera producido en Canarias, de acuerdo con el artículo 25.2.2º.B) 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 (en adelante Ley 21/2001), que señala *"cuando el acto o documento se refiera a operaciones societarias, el rendimiento corresponderá a la Comunidad Autónoma cuando concurra cualquiera de las siguientes reglas por el orden de su aplicación preferente: a) Que la entidad tenga en dicha Comunidad Autónoma su domicilio fiscal"*.

c) Requisitos objetivos: deben de cumplirse varias condiciones:

1. Los bienes adquiridos deben de tener la consideración de bienes de inversión.

El concepto de bien de inversión se establece en el artículo 40 de la Ley 20/1991, desde una doble perspectiva.

Desde un punto de vista positivo el artículo 40.8 establece que son bienes de inversión los *"bienes corporales, muebles, semovientes o inmuebles que, por su naturaleza y función, estén normalmente destinados a ser utilizados por un período de tiempo superior a un año como instrumentos de trabajo o medios de explotación"*.

Destaca de este concepto positivo, la identificación de los bienes de inversión con el inmovilizado material a efectos contables.

Desde un punto de negativo, el artículo 40.9 señala que no tendrán la consideración de bienes de inversión:

1º.- Los accesorios y piezas de recambio adquiridos para la reparación de los bienes de inversión utilizados por el sujeto pasivo.

2º.- Las ejecuciones de obra para la reparación de otros bienes de inversión.

3º.- Los envases y embalajes, aunque sean susceptibles de reutilización.

4º.- Las ropas utilizadas para el trabajo por los sujetos pasivos o el personal dependiente.

5º.- Los bienes excluidos del derecho a la deducción conforme dispone el número 1 del artículo 30 de esta Ley.

6º.- Cualquier otro bien cuyo valor de adquisición sea inferior a 3.005,06 €.

En este caso, los bienes adquiridos son tres inmuebles y la actividad de la sociedad que se constituye es la promoción inmobiliaria: una edificación en construcción y otra terminada que, a la vista de la actividad de la sociedad adquirente y dado que no se

indica lo contrario, entendemos que van a destinarse a la venta, por lo que tienen la consideración de circulante para el mismo; y un local en que la sociedad centralizará la gestión administrativa y gestión de sus negocios. Sólo éste inmueble va a ser utilizado por un período de tiempo superior a un año como instrumento de trabajo o medio de explotación y no se encuentra en ninguna de las categorías de bienes excluidos.

2.- Los bienes de inversión deben ser nuevos, *“de reciente fabricación o construcción que vayan a entrar en funcionamiento técnico por primera vez”*; no obstante, en determinados casos se admite que se trate de bienes usados, entre ellos cuando el adquirente es una empresa de reducida dimensión conforme a lo dispuesto en el artículo 108 del TRLIS, que el importe neto de su cifra de negocios en el período impositivo inmediato anterior sea igual o inferior a 8 millones de euros, siempre que el bien no haya disfrutado con anterioridad de la exención.

Éste es el caso que nos ocupa ya que se trata de una sociedad de nueva creación que, por tanto, no ha tenido operaciones el año anterior.

3.- Deberán estar situados o ser recibidos en el archipiélago canario, utilizados en el mismo, afectos y necesarios para el desarrollo de actividades económicas de la entidad. En este caso aunque el supuesto no lo indica expresamente entendemos que todos los inmuebles se encuentran en Canarias.

4.- Los bienes deben ser adquiridos con ocasión de una inversión inicial.

Se entiende como tal la que tiene por objeto:

- *La creación de un establecimiento.*
- *La ampliación de un establecimiento.*
- *La diversificación de la actividad de un establecimiento.*
- *La transformación sustancial en el proceso general de producción.*

En el presente supuesto no nos encontramos, conforme a las definiciones contenidas en el artículo 8 del Real Decreto 1758/2007, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 19/1994, ante un supuesto ni de ampliación de un establecimiento, ni ante la diversificación de la actividad de un establecimiento, ni ante una transformación sustancial en el proceso general de producción. Por tanto, debemos analizar si nos encontramos ante un supuesto de creación de un establecimiento, es decir, conforme a lo establecido en el apartado 1 del citado artículo 8, *“Cuando determine su puesta en funcionamiento por primera vez para el desarrollo de una actividad económica”*.

No obstante, la aportación no dineraria por parte de un empresario individual de la totalidad de su patrimonio empresarial para la constitución de una sociedad mercantil unipersonal, no debe considerarse como una inversión inicial sino de sustitución, puesto que simplemente ha existido una novación subjetiva en la titularidad de un patrimonio empresarial del empresario individual a una sociedad mercantil unipersonal.

Por tanto, en el caso que nos ocupa hemos de diferenciar dos opciones:

1.1. Que los inmuebles aportados constituyan la totalidad del patrimonio empresarial del empresario individual

En este caso, y una vez analizados todos los requisitos, concluimos que la sociedad no puede acogerse a la exención del artículo 25 de la Ley 19/1994, dado que como hemos visto sólo uno de los inmuebles adquiridos, el local, reúne las condiciones para ser considerado bien de inversión a los efectos de este artículo y además la adquisición de los inmuebles no tiene la consideración de inversión inicial.

Por lo tanto el sujeto pasivo deberá proceder a la autoliquidación de la modalidad de Operaciones Societarias.

1.2. Que los inmuebles aportados no constituyan la totalidad del patrimonio empresarial del empresario individual

En este caso, la sociedad puede acogerse a la exención del artículo 25 de la Ley 19/1994, pero sólo está exenta la parte del capital social que corresponda a la aportación no dineraria de uno de los inmuebles adquiridos, el local, ya que sólo éste reúne las condiciones para ser considerado bien de inversión a los efectos de este artículo y se realiza en el marco de una inversión inicial como creación de un establecimiento.

Por otra parte, la aplicación de la exención queda condicionada a que con posterioridad al devengo se cumplan los siguientes requisitos:

- El bien de inversión deberá entrar en funcionamiento en un plazo de tres meses a contar desde la fecha de su adquisición (constitución de la sociedad) y deberá permanecer en funcionamiento en la misma entidad durante cinco años como mínimo, sin ser objeto de transmisión, arrendamiento o cesión a terceros para su uso.

- La entidad adquirente deberá mantener como mínimo su domicilio fiscal en las Islas Canarias durante un plazo de cinco años a contar desde la fecha del inicio de la utilización efectiva o entrada en funcionamiento del bien de inversión.

En el caso del incumplimiento de estos requisitos deberá procederse a la regularización de las cuotas tributarias dejadas de ingresar presentando una autoliquidación en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente a la fecha del incumplimiento, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 122.2, párrafo segundo, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) *"...salvo que específicamente se establezca otra cosa, cuando con posterioridad a la aplicación de una exención, deducción o incentivo fiscal se produzca la pérdida del derecho a su aplicación por incumplimiento de los requisitos a que estuviese condicionado, el obligado tributario deberá incluir en la autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se hubiera producido el incumplimiento la cuota o cantidad derivada de la exención, deducción o incentivo fiscal aplicado de forma indebida en los períodos impositivos anteriores junto con los intereses de demora"*.

2. TRIBUTACIÓN DE LAS APORTACIONES NO DINERARIAS REALIZADAS PARA LA CONSTITUCIÓN DE LA SOCIEDAD

Debemos analizar de nuevo las dos hipótesis planteadas por el enunciado del supuesto: que la aportación no dineraria constituya o no la totalidad del patrimonio empresarial de quien la realiza.

Según el artículo 4.1 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), están sujetas al IGIC las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios y profesionales a título oneroso, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.

El artículo 5.1 de la misma Ley señala que 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, y el 5.2.1º establece que a los efectos de este Impuesto se reputarán empresarios o profesionales las personas o entidades que realicen habitualmente actividades empresariales o profesionales.

Por otra parte, el artículo 6.2.5º de la Ley 20/1991 señala que se consideran entregas de bienes 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 ITPAJD.

En el caso que nos ocupa, el empresario individual (que desarrolla la actividad de promoción inmobiliaria) aporta para la constitución de una sociedad limitada unipersonal los siguientes bienes que formaban parte de su patrimonio empresarial:

- Una edificación en construcción.
- Una edificación terminada sin que haya sido objeto de utilización.
- Un local donde el empresario individual efectuaba la gestión administrativa y la dirección de sus negocios.

Se producen, por tanto, tres entregas de bienes (artículo 6.2.5º), onerosas, ya que a cambio de los mismos va a recibir una serie de títulos representativos del capital de la nueva sociedad y realizadas en ejercicio de su actividad empresarial (ya que según el artículo 6.6.b) de la Ley 20/1991, se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional, "en todo caso las transmisiones 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", y los bienes transmitidos formaban parte de su patrimonio empresarial).

Dichas entregas de bienes inmuebles estarán, en principio, sujetas a IGIC si han sido realizadas en Canarias, lo que se producirá, según el artículo 16.2.3º de la Ley 20/1991, cuando los mismos radiquen en el territorio de las Islas Canarias. Aunque el supuesto no lo indique expresamente entendemos que es así.

En este punto, el enunciado del impuesto nos indica que al empresario individual no le resulta de aplicación la exención prevista en el artículo 10.1.28º de la Ley 20/1991 (por lo que en la presente explicación no haremos ninguna mención a la misma) y que para la solución del mismo debemos plantear las siguientes hipótesis:

2.1. Que la aportación no dineraria constituya la totalidad del patrimonio empresarial del sujeto pasivo

Nos encontramos ante un supuesto de no sujeción regulado en el artículo 9.1º de la Ley 20/1991 y hemos de tener en cuenta que la redacción del citado precepto ha sido modificada por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria.

Puesto que el supuesto que estamos resolviendo se planteó antes de dicha modificación, vamos a hacer referencia a ambas redacciones.

Así el artículo 9.1º. a) de la Ley 20/1991 en la redacción vigente hasta el 25

de diciembre de 2008 dispone que no estará sujeta al IGIC "La transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo realizada en favor de un solo adquirente, cuando éste continúe el ejercicio de las mismas actividades empresariales o profesionales del transmitente".

Mientras que su nueva redacción en vigor a partir del 26 de diciembre de 2008 señala que no estarán sujetas a este impuesto "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 ...".

Entenderemos que, conforme con la redacción actual, estamos ante una transmisión de una unidad económica autónoma, por lo que con cualquiera de las dos redacciones citadas la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial a la sociedad de nueva creación sería una entrega de bienes no sujeta a IGIC, y la transmisión de los bienes debería tributar por el concepto "transmisiones patrimoniales onerosas" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 7.5 del RDL 1/1993 que dispone (teniendo en cuenta que las referencias al Impuesto sobre el Valor Añadido deben entenderse realizadas al IGIC, conforme a lo establecido en la disposición adicional tercera):

“No estarán sujetas al concepto de transmisiones patrimoniales onerosas, regulado en el presente Título, las operaciones enumeradas anteriormente cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, quedarán sujetas a dicho concepto impositivo las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido. También quedarán sujetas las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido”.

Sin embargo, la normativa del ITPAJD establece la incompatibilidad absoluta de las modalidades de Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Operaciones Societarias *“en ningún caso, un mismo acto podrá ser liquidado por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas y por el de operaciones societarias”* (artículo 1.2 del RDL 1/1993), de modo que, en ningún caso, un mismo acto o contrato puede ser gravado por ambas modalidades, en caso de conflicto, aunque la normativa del impuesto no señala nada al respecto, se gravará la operación societaria por aplicación del principio de especialidad.

Por lo tanto, al tratarse como ya hemos visto de aportaciones no dinerarias para la constitución de una sociedad, y estar dicha constitución gravada por la modalidad Operaciones Societarias, la transmisión de los inmuebles no quedará tampoco sujeta a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

La transmisión de los inmuebles en escritura pública está no sujeta a la modalidad de Actos Jurídicos Documentados al ser ésta modalidad incompatible con Operaciones Societarias (artículo 31.2 del RDL 1/1993).

2.2. Que la aportación no dineraria no constituya la totalidad del patrimonio empresarial del sujeto pasivo

En este caso se producirían, como ya hemos señalado, tres entregas de bienes sujetas a IGIC (artículo 6.2.5º Ley 20/1991):

- Una edificación en construcción.
- Una edificación terminada que no ha sido utilizada.
- Un local donde el empresario individual efectuaba la gestión administrativa y la dirección de sus negocios. Este local procede de una promoción propia del empresario individual y ha sido utilizada exclusivamente por él mismo durante menos de dos años.

Analizaremos a continuación cada una de ellas para determinar si les es de aplicación alguna de las exenciones previstas en la normativa del IGIC. Más concretamente hemos de determinar si son aplicables las exenciones previstas en los artículos:

a) 10.1.22 de la Ley 20/1991 según el cual están exentas de IGIC *"las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada la construcción o rehabilitación"*.

La entrega de un edificio en construcción no puede acogerse a esta exención ya que la misma sólo es aplicable segundas y ulteriores entregas de edificaciones que se realicen *"después de terminada la construcción o rehabilitación"*.

La entrega de la edificación terminada es la primera transmisión de la edificación ya que consideramos que se trata de un inmueble promovido por el transmitente y el enunciado nos dice que no ha sido utilizado, por lo que tampoco estará exenta por aplicación de este precepto.

Respecto a la entrega del local, tampoco es aplicable esta exención ya el artículo 10.1.22) de la Ley 20/1991 establece que *"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"*.

En este caso, el local no ha sido objeto de transmisiones anteriores dado que el mismo procede de una promoción propia del empresario individual y ha sido utilizado exclusivamente por él para la gestión administrativa y la dirección de sus negocios durante menos de dos años, por lo que se trata de una primera transmisión de edificaciones.

b) Artículo 25.2.a) Ley 19/1994, según el cual *"Las entidades sujetas al Impuesto sobre Sociedades con domicilio fiscal en Canarias y las que actúen en Canarias mediante establecimiento permanente, que no tengan derecho a la deducción total de las cuotas soportadas del Impuesto General Indirecto Canario, están exentas de este Impuesto: a) En las entregas e importaciones de bienes de inversión, cuando las citadas entidades sean adquirentes o importadoras de tales bienes"*.

- A la entrega del edificio en construcción y de la edificación terminada no es aplicable la exención del artículo 25.2.a) Ley 19/1994 ya que como vimos en el apartado 1 estas edificaciones no tienen la consideración de bienes de inversión, sino de circulante para la sociedad adquirente.

- En cuanto al local, en principio reúne los requisitos establecidos en el artículo 25 de la Ley 19/1994 para ser considerado como bien de inversión para el adquirente y en este caso su adquisición sí podría ser considerada como una inversión inicial.

Sin embargo, para que la exención que estamos analizando sea aplicable, es nece-

sario, además, que la sociedad adquirente no tenga derecho a la deducción total de las cuotas soportadas del IGIC (primer párrafo del artículo 25.2 de la Ley 19/1994). Dado que la actividad de la sociedad adquirente es la de promoción inmobiliaria, las entregas de bienes que realice la misma al entregar los inmuebles promovidos serían entregas de bienes sujetas a IGIC y no exentas, que darían derecho a la deducción de las cuotas de soportadas, por lo que no se cumpliría este requisito.

En definitiva, tampoco respecto al local sería aplicable la exención del IGIC prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994.

3. TRIBUTACIÓN DE LA ENTREGA DE LA VIVIENDA POR PARTE DE LA SOCIEDAD LIMITADA UNIPERSONAL

Se transmite, mediante escritura pública y sin contraprestación, al socio único, de 34 años, una vivienda de la edificación terminada, sin que haya sido objeto de utilización y que constituirá su vivienda habitual.

El artículo 4.1 de la Ley 20/1991, regulador del hecho imponible en el IGIC en relación a las operaciones interiores, establece la sujeción a este Impuesto de las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional. En la transmisión de la vivienda al socio único se dan todos los elementos esenciales del hecho imponible, salvo la onerosidad, por lo que nos encontramos ante una operación no sujeta al

IGIC. No obstante, el artículo 9.8º de la Ley 20/1991 establece que no estarán sujetas al IGIC *“Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas sin contraprestación, salvo en los supuestos de vinculación a que se refiere el artículo 23, número 3, de la presente Ley”*. Por tanto, el principio general de la no sujeción al IGIC de las operaciones gratuitas se rompe cuando nos encontramos ante una operación vinculada.

El referido artículo 23 número 3, de la Ley 20/1991 dispone que la vinculación podrá probarse por cualquiera de los medios admitidos en derecho y que se considerará que existe vinculación, entre otros supuestos, en el caso de que una de las partes intervinientes sea un sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades cuando así se deduzca de las normas reguladoras de dicho impuesto. Así, el artículo 16.3.a) del TRLIS, establece que se considerarán personas o entidades vinculadas, entre otras, una entidad y sus socios o partícipes.

Por lo tanto, en el caso que nos ocupa existe vinculación entre el transmitente y el adquirente por lo que no estamos ante un supuesto de una operación sujeta al IGIC, tributando igualmente por la modalidad de Actos Jurídicos Documentados.

Para determinar la tributación en el IGIC de esta entrega también hemos de diferenciar las dos opciones establecidas en el supuesto:

3.1. Que la transmisión de las edificaciones por el empresario individual a la sociedad hubiera constituido la

totalidad del patrimonio empresarial del sujeto pasivo

En este caso se trataría de una primera transmisión de edificaciones y como tal no exenta, dado que según el artículo 10.1.22) de la Ley 20/1991 "las transmisiones no sujetas al Impuesto en virtud de lo establecido en el artículo 9, apartado 1º, de esta Ley no tendrán, en su caso, la consideración de primera entrega a efectos de lo dispuesto en este apartado.

La transmisión en escritura pública estaría gravada por la modalidad de Actos Jurídicos Documentados.

3.2. Que la transmisión de las edificaciones por el empresario individual a la sociedad no hubiera constituido la totalidad del patrimonio empresarial del sujeto pasivo

En este caso la aportación no dineraria realizada por el empresario individual a la sociedad fue la primera transmisión de la edificación por lo que la entrega actual será una segunda transmisión sujeta a IGIC pero exenta, según el ya citado artículo 10.1.22) de la Ley 20/1991.

Hay que recordar que el artículo 10.4 de la Ley 20/1991 establece la posibilidad de que el sujeto pasivo renuncie a la aplicación de esta exención cuando "el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales, 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.*

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."*

En el caso que nos ocupa, el comprador, el socio único, adquiere la vivienda al margen de su actividad empresarial o profesional, por lo que no estamos en esta operación ante un adquirente sujeto pasivo del IGIC y por lo tanto no se cumplen los requisitos para la renuncia a la exención.

La transmisión de la vivienda tampoco quedará sujeta a la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPAJD, ya que el artículo 7.1 del RDL 1/1993 señala que son transmisiones patrimoniales sujetas a éste impuesto "las transmisiones onerosas por actos inter vivos de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas" y en este caso nos encontramos ante una entrega de inmuebles realizada a título gratuito.

Se trata de una donación gravada por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. El artículo 1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, Ley 29/1987), señala que este impuesto grava los incre-

mentos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas, y constituye el hecho imponible, entre otros la adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito, *inter vivos*.

La Comunidad Autónoma Canaria, en el ejercicio de sus competencias normativas delegadas por el Estado, ha regulado, en el artículo cuarto de la Ley 2/2004, de 28 de mayo, de Medidas Fiscales y Tributarias.

La Comunidad Autónoma de Canarias, en el ejercicio de sus competencias normativas delegadas por el Estado, ha regulado las siguientes bonificaciones:

- En la disposición adicional vigésimocuarta de la Ley 12/2006, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2007, se crea una bonificación propia en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones *"Con efectos de 1 de enero de 2007, la cuota del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones derivada de la transmisión "inter vivos", del pleno dominio o del derecho de usufructo, de la vivienda habitual del transmitente, se bonificará en el 100 por 100 siempre que el adquirente sea descendiente o adoptado discapacitado con un grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100"*.

En el supuesto que analizamos no es aplicable esta bonificación dado que lo que

se dona no es la vivienda habitual del transmitente.

- En el artículo cuarto.dos la Ley 14/2007, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2008, se establecen dos bonificaciones para donaciones entre sujetos pasivos incluidos en los grupos I y II del artículo 20.2.a) de la Ley 29/1997:

"Los sujetos pasivos incluidos en los grupos I y II de los previstos en el artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, aplicarán una bonificación del 99,9% de la cuota tributaria derivada de las adquisiciones "mortis causa" y de cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida que se acumulen al resto de bienes y derechos que integran la porción hereditaria del beneficiario."

Los sujetos pasivos incluidos en los grupos I y II de los previstos en el artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, aplicarán una bonificación del 99,9% de la cuota tributaria derivada de las adquisiciones "inter vivos", siempre que la donación se formalice en documento público."

Dichas bonificaciones no son aplicables al supuesto que analizamos puesto que entre donante (el socio) y donatario (la sociedad) no existe ningún parentesco. Tampoco son aplicables reducciones y bonificaciones previstas en la normativa estatal.