



*Revista del
Foro Canario*

INCIDENCIA DEL RÉGIMEN ECONÓMICO FISCAL DE CANARIAS EN LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS LIGADAS AL TIME-SHARING

ARTURO MORA GARCÍA

*A. Carlos J. Cabrera
Abogado del Estado, Maestro y amigo*

SUMARIO

- 0. GENERALIDADES
- I. NOCIONES BÁSICAS
 - a) Caracterización
 - b) Elementos
- II. MARCO JURIDÍCO TRIBUTARIO
- III. EL MULTIPROPIETARIO Y EL IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO
- IV. PROMOTOR Y PROPIETARIO E IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO

0. GENERALIDADES

Este breve estudio tiene por objeto examinar las implicaciones del régimen tributario que se ha derivado del Régimen Económico Fiscal de Canarias, en relación con el Time-Sharing.

El sector turístico se ha convertido en motor de la economía canaria; la diversidad de fórmulas de explotación y la presencia de capital extranjero son notas características en el desarrollo de esta actividad económica.

Pese a la oposición de gran parte del sector, es un hecho incuestionable la importante presencia de explotaciones en régimen de Multi-propiedad o Time-Sharing, configurándose Canarias como una de las zonas del territorio nacional con mayor presencia de este modelo empresarial.

La singularidad económico tributaria de Canarias encuentra su cobertura constitucional en la Disposición Adicional 3ª de la Constitución que dispone: “La modificación del régimen económico y fiscal del Archipiélago canario requerirá informe previo de la Comunidad Autónoma o, en su caso, del órgano provisional autonómico”; así como en el Cap. I del Título IV del Estatuto de Autonomía de Canarias que particularmente dispone en su art. 45.1: “Canarias goza de un régimen económico-fiscal especial basado en la libertad comercial de importación y exportación y en las franquicias aduaneras y fiscales sobre el consumo”.

Encontrándose regulado en la actualidad en la Ley 20/91 de 7 de Junio de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico-Fiscal de Canarias, y la 19/94 de 6 de Julio, reguladora de las Bases Económicas del Régimen Económico Fiscal de Canarias, parcialmente modifica por el Real Decreto 3/96 de 3 de Enero.

La referencia casi continua que se hace al Régimen Económico y Fiscal por los medios de comunicación social y por los representantes de las instituciones públicas en el Archipiélago adolecen generalmente de la precisión técnica que sería exigible. La innegable realidad del Time-Sharing en Canarias y la deficiencia antes citada avalan la utilidad del estudio propuesto.

Por lo que a nuestro análisis se refiere, centraremos nuestra atención en la Ley 20/91 de 7 de junio por regular esta última el Impuesto General Indirecto Canario, figura impositiva cuyo hecho imponible determina, en los casos que posteriormente examinaremos, el nacimiento de la correspondiente obligación tributaria. Prescindiendo de la Ley 19/94 de 6 de Julio, pues ésta centra su objeto en las Bases Económicas del Régimen Económico Fiscal de Canarias y el Real Decreto 3/96 de 3 de Enero dedicado a la regulación de la Zona Económica Especial de Canarias.

En cuanto a la posible incidencia de las restantes categorías tributarias que integran el Régimen Económico Fiscal de Canarias, esto es el Arbitrio sobre la Producción e Importación de Mercancías, examinando su Hecho Imponible se desprende que son irrelevantes en el Time-Sharing sin perjuicio de las obligaciones que se deriven por el desarrollo de operaciones conexas al desarrollo de la actividad turística, pero que desde un punto de vista jurídico estricto no pueden considerarse subsumibles dentro del Time-Sharing. Obviamente la producción o elaboración de bienes muebles corporales y la importación de dichos bienes en el ámbito territorial de las Islas Canarias, situaciones que el art. 71 de la Ley 20/91 de 7 de Junio señala determinantes para el nacimiento de la correspondiente obligación tributaria, quedan a priori lo suficientemente lejos del Time-Sharing como para no quedar contenidas dentro de las operaciones económicas que se desarrollan entorno al mismo.

I. NOCIONES BÁSICAS

A) Caracterización.

Los orígenes del Time-Sharing, prescindiendo de antecedentes aislados de análogas características, se encuentran en las explotaciones turísticas de Orlando y Miami en los EEUU, la posibilidad de adquirir la opción al uso del inmueble vacacional para un concreto periodo de tiempo unida al de intercambiar el uso con otros inmuebles localizados en otras partes del país y de América Latina durante un periodo de tiempo determinado, se diseñaron como atractivas fórmulas que permitieran dar salida a la brusca caída en la demanda turística tras la crisis del petróleo de 1973.

Ello permitía que los particulares, por un precio sensiblemente inferior al de la compra del inmueble, accedieran, con una certeza asimilable al Derecho de propiedad, a la posibilidad de disfrutar no sólo de un concreto periodo vacacional, que por lo demás se correspondía generalmente con sus vacaciones anuales, sino que además optimizaba la inversión del Promotor al vender la opción de uso hasta completar el total del año, a lo que hemos de añadir los beneficios derivados del mantenimiento y custodia de los inmuebles y de las instalaciones de ocio que los integraban.

Con posterioridad y a medida que se han globalizado las comunicaciones y que los distintos segmentos que integran la comercialización del producto turístico se han concentrado en manos de grandes multinacionales este modelo se ha generalizado en las distintas zonas turísticas.

Pese a la existencia de diversos modelos de explotación es característica común a todos ellos el reconocimiento del derecho a disfrutar durante un

periodo de tiempo determinado del año de unas vacaciones en un complejo turístico determinado o en uno perteneciente a una cadena internacional.

Al igual que ocurre con el Leasing, el Engineering, el Franchising o el Factoring y otras figuras procedentes del ámbito anglosajón, el Time-Sharing ha planteado problemas de recepción en nuestro marco jurídico y tributario al no existir regulación legal específica que la contemple, ni en el Código Civil, ni en el de Comercio, ni en la normativa Fiscal.

El Time-Sharing implica la obtención del derecho de uso y disfrute generalmente de naturaleza inmobiliaria, por tiempo determinado ejerciéndose por turnos entre los diversos titulares de ese derecho.

Proporciona a las personas que participan en la operación un derecho al uso del bien durante ese tiempo en las mismas condiciones que si el inmueble fuese enteramente de su propiedad con las limitaciones establecidas en el contrato de adhesión de la operación y que giran en torno a coordinar el uso del bien entre las diferentes personas que son usuarios del mismo.

Las notas básicas de la multipropiedad pueden sistematizarse de la siguiente manera:

Respecto al derecho que nace como consecuencia de la celebración del contrato:

- Tiene un contenido equivalente al derecho de propiedad.
- Se puede arrendar, ceder, o transmitir a través de cualquier forma.
- Es de vigencia cíclica, a la vez que puede ser temporal o perpetua.
- Tiene un carácter limitado por su carácter de derecho compartido.

En relación a la inversión:

- Se trata de una promoción inmobiliaria, estrechamente relacionada con la hostelería.
- La promoción de los inmuebles suele ir acompañada de una oferta de uso de zonas deportivas e instalaciones de ocio común.

En relación a los promotores:

- Suelen ser empresas de carácter multinacional, procedentes del sector inmobiliario.
- Su carácter multinacional hace que las figuras participantes estén domiciliadas en diversos países, generalmente del área anglosajona.

B) Elementos.

Con carácter previo se hace necesario aclarar la significación de ciertos términos que por su presencia en el desarrollo de las operaciones relacionadas

con el Time-Sharing serán mencionados en el análisis que posteriormente realizaremos. Así hablaremos de promotor, propietario, multipropietario y administrador.

- **Promotor:** Su función consiste en adquirir o financiar la adquisición y, en su caso, transmitir o transferir los inmuebles a los propietarios o a los adquirentes. En algunas ocasiones se reserva la propiedad del inmueble, si bien en la mayoría de los casos procede a reservarse derechos que le pueden suponer el control de la operación utilizando la figura de la sociedad propietaria como titular de la propiedad. Es el responsable de garantizar los derechos de ocupación transmitidos por él mismo ya directamente o delegando esta función en otra figura.

Posee, en principio, todos los derechos de ocupación, pues en las diversas modalidades bien es el propietario del inmueble o bien controla inicialmente de una forma u otra a la sociedad propietaria del mismo. Es por tanto quien determina el precio de la operación y selecciona a los participantes en ella, ya sea a los administradores, a los adquirentes y a los restantes participantes en las operaciones de Time-Sharing.

Asume los riesgos de la operación y tiene en su haber los derechos no vencidos, convirtiéndose en socio ordinario además de fundador en caso de existencia de club u otra modalidad que suponga la existencia de éstos.

- **Propietario:** Tal figura, a no ser que coincida con la del promotor, tiene un carácter pasivo. Se utiliza como titular de la propiedad, como un intermediario entre el promotor y el adquirente. Permite articular todo el sistema de multipropiedad y aísla al promotor del resto de participantes, interrumpiendo las responsabilidades de éste en el marco de su introducción en la sociedad propietaria.

Suele tratarse de sociedades de mera tenencia por cuanto no realizan actividad alguna, y en relación a su residencia por lo general tiene lugar fuera del territorio nacional.

- **Multipropietario:** adquirente final de la cuota de uso del inmueble por el tiempo que se haya establecido.

- **Administrador:** Juega un papel fundamental en cuanto su figura es indispensable para el futuro de la operación ya que su función es la gestión y administración de los inmuebles, en lo concerniente al mantenimiento, limpieza, coordinación de entradas y salidas de usuarios, ofertas de prestaciones adicionales y todos los aspectos de la administración de los mismos. Generalmente es una figura separada del promotor y suele ser una sociedad vinculada a la misma, a modo de filial. Actúa por sí misma o por delegación, subcon-

tratando los servicios a prestar; percibe una cuota periódica, normalmente anual, de los usuarios actualizada con los índices preestablecidos para su revisión.

II. MARCO JURÍDICO TRIBUTARIO

Las situaciones jurídicas que se derivan de la celebración de contratos de Time-Sharing constituyen en numerosos casos hecho imponible del Impuesto General Indirecto Canario.

El art. 4.1 de la Ley 20/91 de 7 de Junio de Modificación de los aspectos Económico-Fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias establece como hecho imponible del Impuesto “Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios y profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional”.

Por otra parte, el art. 6.1 de la Ley considera entrega de bienes “La transmisión del poder de disposición sobre bienes incorpóreos”, especifica el apartado 2.1 como entrega de bienes en particular “La constitución, ampliación de su contenido o la transmisión de derechos reales de goce y disfrute sobre bienes inmuebles”.

Se considera así mismo entrega de bienes, según el art. 6.2.2º de la Ley “La transmisión de la propiedad, el uso o el disfrute exclusivos de bienes inmuebles mediante la cesión de títulos que atribuyan dichos derechos sobre los mismos”.

Considerando a la multipropiedad como un derecho real *ex novo* o como una especialidad dentro de la genérica categoría del Derecho de propiedad, su transmisión constituye, siguiendo la normativa legal antes expuesta, entrega de bienes y por tanto hecho imponible del mismo.

Respecto a la configuración como hecho imponible del Impuesto, de la transmisión del derecho a la utilización espacio-temporal del inmueble en régimen de Time-Sharing, podría plantear dificultades la dicción literal del art. 6.2.2 de la Ley que, como anticipábamos, habla de “La transmisión de la propiedad, uso, o el disfrute de bienes inmuebles mediante la cesión de títulos que atribuyan dichos derechos sobre los mismos”, en base a considerar que, en el Time-Sharing no se transmite una propiedad exclusiva sobre un bien inmueble, sino que tal propiedad es compartida por los restantes propietarios, sin embargo los negocios jurídicos que comporta el Time-Sharing son susceptibles de ser subsumidos dentro de la categoría “cesión de títulos que atribuyan dichos derechos sobre los mismos”.

Es frecuente que la transmisión al multipropietario de su derecho a la utilización del inmueble en régimen de Time-Sharing se efectúe fuera del ámbito de las Islas Canarias y, más aún, incluso fuera del territorio de España.

Ello no obsta a la exigibilidad del Impuesto, pues de acuerdo con el art. 3 de la Ley 20/1991 de 7 de Junio de Modificación del Régimen Económico Fiscal de Canarias “Estarán sujetas al Impuesto General Indirecto Canario las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en las Islas Canarias, así como las importaciones de bienes en dicho territorio”.

Por tanto la constitución o transmisión de derechos de multipropiedad sobre inmuebles sitos en Canarias celebradas en el extranjero no impide que la operación, al menos en principio, esté sujeta al Impuesto General Indirecto Canario.

Así mismo los servicios de mantenimiento del inmueble que comprenden limpieza, conservación, y otros servicios accesorios, cuya existencia da lugar al pago por parte del multipropietario de lo que se denomina “cuota de mantenimiento” y que suelen contratarse por la sociedad administradora residente o no en España, dan lugar en cualquier caso a un hecho imponible en el Impuesto por el concepto de prestación de servicios tal y como se desprende del antes citado art. 4.1: “Estarán 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”.

Finalmente hemos de citar la prevención que el legislador introduce en el art. 4.3: “La sujeción del Impuesto se produce con independencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o profesional o en cada operación en particular”. Con ello se alejan todas las dudas que podría plantear la complejidad del fenómeno de la multipropiedad.

Para la determinación del Sujeto Pasivo acudiremos al Capítulo V del Título I de la Ley 20/1991 de 7 de Junio; así el art. 19 aborda la regulación de los Sujetos Pasivos en las entregas de bienes y prestaciones de servicios.

Será sujeto Pasivo del Impuesto en las operaciones de Time-Sharing el promotor o, en su caso, el propietario transmitente, ya que el art. 19.1 dispone que ostentan tal condición, con carácter general, las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al mismo”, así mismo se dispone que “A los efectos de lo dispuesto en esta Ley se consideran establecidos en un determinado territorio a los sujetos pasivos que tengan en el mismo la sede de su actividad económica, un establecimiento permanente o

su domicilio fiscal, aunque no realicen las operaciones sujetas desde un establecimiento situado en las Islas Canarias”, situación esta última que frecuentemente se da en el Promotor del Time-Sharing que es generalmente una sociedad domiciliada en el extranjero.

Contempla el art. 19.1.2 la posibilidad de lo que se ha denominado la “inversión del sujeto pasivo” al considerar como sujetos pasivos del Impuesto a “(...) Los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas a gravamen, cuando las mismas se ejecuten por personas o entidades no establecidas en las Islas Canarias”.

Es improbable que la inversión del sujeto pasivo se produzca en el supuesto de operaciones de Time-Sharing; ello se debe en primer lugar a que el adquirente o multipropietario, salvo en el supuesto de que actúe empresarialmente, —lo que sucedería en el caso de que arriende su derecho a la utilización temporal del inmueble—, no es un empresario o profesional—, o al menos no actúa en cuanto tal; en segundo lugar la inversión del sujeto pasivo precisa que quien efectúa la entrega de los bienes no esté establecido en Canarias, bastando como antes señalamos para ello la mera “sede de su actividad económica, establecimiento permanente o domicilio fiscal”.

En esta línea establece el art. 17.2 de la Ley que se considerará establecimiento permanente, la sede de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, almacenes, tiendas y en particular las agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre del sujeto pasivo, así como otros supuestos que dados los caracteres de las operaciones derivadas de la realización de operaciones de Time-Sharing no mencionamos (agricultura, minería, etc.).

Por tanto para que en una transmisión del derecho a la utilización espacio temporal de un inmueble en régimen de multipropiedad se sea sujeto pasivo del Impuesto General Indirecto Canario, es necesario que éste tenga la consideración de empresario, es decir que sea arrendador de bienes aunque solamente arriende ese inmueble en particular y además, que la entidad promotora del transmitente no esté incluida dentro del concepto de sujeto pasivo.

En los restantes casos será sujeto pasivo el transmitente de los bienes, mientras que el adquirente de los mismos, a través del mecanismo de la repercusión, regulado en el art. 20 de la mencionada Ley 20/91 de 7 de Junio, vendrá obligado a soportar el importe correspondiente.

Dispone en este sentido el art. 20: “Los sujetos pasivos a que se refiere el art. anterior, nº 1º apartado 1º, deberán repercutir íntegramente el importe del Impuesto sobre aquél para quien se realice la operación gravada, quedando

do éste obligado a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en esta Ley y sus normas reglamentarias, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos”.

Debemos así mismo considerar la posibilidad de que la transmisión se encuentre exenta, según se desprende de la extensa tabla de exenciones contenidas en el Cap. II del Título I de la Ley y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación, situación en la cual obviamente no deberá realizarse pago alguno.

En cuanto al devengo del Impuesto, de acuerdo con el art. 18, podemos diferenciar entre prestaciones de servicios y entregas de bienes, así “En las entregas de bienes cuando tenga lugar su puesta a disposición o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable. No obstante, en las entregas de bienes efectuadas en virtud del contrato de ventas a plazos con pacto de reserva de dominio o arrendamiento de bienes con cláusula de transferencia de propiedad vinculante para ambas partes se devengará el Impuesto cuando los bienes que constituyan su objeto se pongan en posesión del adquirente. En las prestaciones de servicios, cuando se presten, ejecuten o efectúen o, en su caso, cuando tenga lugar la puesta disposición de los bienes sobre los que recaigan”.

De ello se desprende que el devengo por lo que se refiere a la entrega de bienes se producirá en el momento de suscripción de los certificados de Time-Sharing o del otorgamiento del documento público, en atención al contenido del art. 1.462 del Código Civil: “Se entenderá entregada la cosa vendida, cuando se ponga en poder y posesión del comprador. Cuando se haga la venta mediante escritura pública, el otorgamiento de ésta equivaldrá a la entrega de la cosa objeto del contrato, si de la misma escritura no resultare o se dedujere claramente lo contrario”, de donde concluimos que se asimila el otorgamiento de escritura pública a la entrega de cosa vendida.

En relación con la base imponible señala el art. 22.1: “La base imponible está constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo”. De este modo la misma vendrá dada por el importe total de la contraprestación de las operaciones gravadas formando parte de aquélla los intereses correspondientes, en caso de aplazamiento en el pago del precio.

Respecto al Tipo de Gravamen aplicable estará comprendido entre el 3% y el 6% según se desprende del art. 27 de la Ley 20/91 de 7 de Junio de Modificación del Régimen Económico Fiscal de Canarias.

III. EL MULTIPROPIETARIO Y EL IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO

La incidencia del Impuesto General Indirecto Canario se da en la mayor parte de los casos únicamente por vía de la repercusión; el adquirente vendrá obligado a soportar el importe del impuesto que le haya repercutido el promotor o, en su caso el multipropietario transmitente, sujeto pasivo del mismo, caso de que la operación no esté exenta ni sea de aplicación la posibilidad antes citada de inversión del sujeto pasivo que contempla el art. 19.2 de la Ley 20/91 de 7 de Junio.

Para el estudio de la incidencia del Impuesto General Indirecto Canario en la órbita jurídica del Multipropietario podemos diferenciar las siguientes situaciones:

A) Disfrute directo del multipropietario de su derecho.

No genera obligación tributaria de ningún tipo, al no tener lugar la realización del hecho imponible pues no se produce entrega de bienes o prestación de servicios.

B) Arrendamiento de su derecho por parte del multipropietario.

El multipropietario que arrienda su derecho a la utilización de un inmueble en régimen de Time-Sharing tiene la consideración de empresario conforme a la Ley.

Para realizar tal afirmación partimos del análisis sistemático de los arts. 4, 5 y 6 de la Ley 20/91.

Establece el art. 4: “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...”

El nacimiento de la obligación tributaria exigirá que junto a la entrega de bienes concurra la condición de empresario; al respecto dispone el art. 5.4 de Ley 20/91: “Se considerará 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...”.

Dispone en este sentido el art. 6: “En particular se consideran entregas de bienes: 1º) La constitución, ampliación de su contenido o la transmisión de derechos reales de goce o disfrute sobre bienes inmuebles”.

Respecto a la condición de entrega del bien la misma queda clara, pues en el arrendamiento que pueda hacer el multipropietario, se produce la transmisión del Derecho de goce del que es titular el multipropietario.

Y la condición de empresario ligada a la adjudicación o cesión de edificaciones aunque se realicen ocasionalmente se da en el contrato de arrendamiento, pues incluye la cesión ocasional por cualquier título.

En principio tal operación podría quedar exenta del Impuesto, según se desprende del art. 10.1.23, que dispone: “La exención de los arrendamientos (...), que tengan por objeto terrenos o viviendas (...)”; en este punto hemos de determinar la significación jurídica del término “vivienda” así es obvio que las notas de permanencia y habitualidad que definen al uso de un inmueble como vivienda se excluyen con la temporalidad inherente al Time-Sharing.

C) Venta de su Derecho por parte del Multipropietario.

La venta del Derecho por parte del Multipropietario no está sujeta al Impuesto General Indirecto Canario, como ya advertimos en su momento el Hecho Imponible se define por las entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales, siendo sujetos pasivos del mismo las personas físicas o jurídicas que tengan tal condición, según se desprende de la inteligencia del art. 19 de la Ley del Impuesto que dispone: “Son sujetos pasivos del impuesto con carácter general las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales...”, acudiendo al art. 5 que define al empresario a los efectos del impuesto como “... quienes efectúen la realización de una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados el tiempo”.

La nota de la vigencia en el tiempo permite excluir la venta ocasional del derecho de multipropiedad del hecho imponible y por tanto de la obligación tributaria; estando no obstante sujeto si fuera su actividad profesional precisamente la compra-venta de inmuebles.

En el caso de que el Multipropietario que transmite su derecho sea una sociedad mercantil, dado que éstas se consideran en todo caso como empresarios, la venta estará sujeta, pero podemos entender que queda exenta en virtud de la previsión del art. 10.22 de la Ley, que declara exentas las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, en aquellos casos en que la venta que efectúe la Sociedad sea una segunda o ulterior entrega.

Interesa en este punto determinar el significado de lo que la Ley denomina “Edificaciones”; en este sentido la misma Ley en su art. 5.4 determina

que tendrán tal consideración las viviendas, edificios urbanos, y las construcciones efectuadas en suelo y subsuelo siempre que sean susceptibles de utilización autónoma e independiente”, criterio extensivo en el que podemos incluir a los inmuebles del Time-Sharing.

En ambos casos la venta del derecho a la utilización temporal del inmueble en régimen de Time-Sharing estará sujeta al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, en concepto de transmisiones patrimoniales onerosas, como claramente se deduce de la lectura del art. 7.1 del Real Decreto 3.050/1980 de 30 de Diciembre al declarar sujetas “las transmisiones onerosas por actos *inter vivos* de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas”.

D) Donación de su Derecho por el Multipropietario.

En este supuesto la donación, al tratarse de una cesión gratuita, al no adquirirse la condición de empresario no constituirá hecho imponible del Impuesto General Indirecto Canario, sino del de Sucesiones y Donaciones, según se desprende del contenido del art. 3.1 de la Ley del 29/87 de 18 de diciembre del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, de acuerdo con el cual constituye hecho imponible “(...) la adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e *inter vivos*”.

En el caso de que el multipropietario donante tenga el carácter de empresa mercantil, siendo por tanto empresario conforme al art. 5.2.2º de la Ley 20/91, la cesión gratuita del derecho puede constituir una situación de autoconsumo si el beneficiario de la donación es el mismo propietario de la empresa prevista en el art. 9.4º de la Ley 20/91 para los que se proclama la no sujeción “como transferencia de bienes o derechos del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo a su patrimonio personal o a su consumo personal”.

E) Permuta de su Derecho por parte del Multipropietario.

La permuta del Derecho efectuada por el Multipropietario persona física, estará sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, en atención a lo dispuesto en el art. 7.1 del Real Decreto Legislativo 3.050/1980 de 30 de diciembre que contiene el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Establece el citado artículo que son transmisiones patrimoniales sujetas: “Las transmisiones onerosas por actos *inter vivos* de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas (...)” devengándose el mismo por cada transmisión.

IV. PROMOTOR Y PROPIETARIO E IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO

En relación con la incidencia del Impuesto sobre las figuras citadas hemos de considerar los matices siguientes:

Los servicios de mantenimiento y conservación del inmueble que presta el promotor u otra sociedad administradora, constituyen hecho imponible del Impuesto, según se deduce del art. 4.1 de la Ley al disponer: “Están sujetas al Impuesto por el concepto de entregas de bienes y servicios las efectuadas por empresarios y profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional” siendo su lugar de realización el Archipiélago Canario según se desprende del art. 17.1 de la Ley.

Teniendo lugar el devengo de acuerdo con el art. 18.1 b) “(...) Cuando se presten, ejecuten, o efectúen o en su caso, cuando tenga lugar la puesta a disposición de los bienes sobre los que recaigan”.

Por lo que refiere a las transmisiones del derecho el art. 10.22 de la Ley declara exentas del mismo a “Las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación”. En este caso pueden darse las situaciones que a continuación citamos.

La primera posibilidad vendría dada por la situación en que el promotor adquiera el inmueble que va a explotar en régimen de Time-Sharing, a un tercero que con arreglo al Impuesto tenga la consideración de empresario. Esta transmisión estará sujeta a tributación, siempre que se trate de una primera transmisión. Las posteriores transmisiones que pudieran efectuarse no estarán sujetas al Impuesto General Indirecto Canario, sino al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, por tratarse de una segunda transmisión según se desprende del art. 7.1 del Texto Refundido del Impuesto anteriormente citado.

Cabe que de quien adquiera el inmueble el promotor, sea un tercero que carezca de la condición de empresario por no haber promovido, construido, o rehabilitado el inmueble según se desprende del art. 5.4 b) de la Ley 20/91 de 7 de Junio, ello se debe a que normalmente será una segunda transmisión, y porque al no tratarse de una actividad empresarial la simple venta no constituye al particular que la efectúa en empresario, a diferencia del simple arrendamiento. Esa transmisión estará sujeta por tanto al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, por las razones que expusimos anteriormente.

La segunda posibilidad vendría dada por el supuesto en que el promotor transmita al propietario el inmueble y éste, a su vez, a los distintos adquirentes o multipropietarios. La transmisión de promotor a propietario estaría sujeta al Impuesto si fuese primera transmisión, es decir, si el promotor es constructor, no devengándose el mismo si se tratase de segunda o ulterior transmisión. La misma conclusión podríamos aplicar al supuesto de que el promotor transmita directamente a los adquirentes las transmisiones que efectúe el propietario a los adquirentes por tratarse de segundas o ulteriores transmisiones, no estarán sujetas al Impuesto General Indirecto Canario sino al antes citado Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, por tratarse de una segunda transmisión.

BIBLIOGRAFÍA

ALLENDE SALAZAR ORMAECHEA, L. ET ADL.: *El Time-Sharing y su configuración jurídico tributaria*. Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid 1989.

ALONSO HERNÁNDEZ, C.E. ET ADL.: *Canarias: La Economía*. Centro de la Cultura Popular Canaria /Cabildo de Tenerife, La Laguna 1995.

MARTÍNEZ LÓPEZ DE CASTRO, J.: *La Multipropiedad Inmobiliaria*. Reus, Madrid. 1989.

RUIZ SÁNCHEZ, L., MORENO PÉREZ, F.: *El régimen tributario derivado del IVA*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986.

CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.: *La modificación del Régimen Económico Fiscal de Canarias, en la reforma del Régimen Económico Fiscal de Canarias*. Monografías Jurídico-Fiscales. Marcial Pons, Madrid 1992.

TEXTOS LEGALES CONSULTADOS

— Real Decreto Legislativo 3.050/1980 de 30 de Diciembre por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

— Ley Orgánica 10/82 de 10 de Agosto por la que se aprueba el Estatuto de Autonomía de Canarias.

— Ley 29/87 de 18 de Diciembre del Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

— Ley 20/91 de 7 de Junio de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

— Ley 19/94 de 6 de Julio de modificación del Régimen Económico Fiscal de Canarias.

— Real Decreto Ley 3/96 de 3 de Enero por el que se desarrolla la Zona Económica Especial de Canarias.