Administración Tributaria Canaria
Gobierno de Canarias

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	DOMICILIO
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 10.1.22º Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad mercantil es una promotora que una vez que construye las viviendas, las arrienda sin opción de compra. Estas viviendas en ningún caso las utiliza la consultante. En estos momentos, la sociedad se plantea la venta de esas viviendas, por lo que consulta estas dos cuestiones:

Primera.- ¿Cómo ha de entenderse, desde el punto de vista del promotor, la expresión "utilización ininterrumpida" a que se refiere el artículo 10.1.22º de la Ley 20/1991, a efectos de considerar la operación de la venta de la vivienda como primera o segunda entrega?; Y si desde el punto de vista del arrendatario, para considerar la operación como primera o segunda entrega ¿se exige la residencia real ininterrumpida en la vivienda durante ese período?

Segunda.- Cómo tributan estas tres operaciones en el IGIC:

a) La entrega de una vivienda cuya construcción finalizó hace seis años y ha estado arrendada durante más de dos años pero a varios arrendatarios, sin que ninguno de esos períodos fuese igual o superior a dos años, aunque la suma total de los períodos arrendados supera los dos años. El adquirente es su actual arrendatario.

b) Igual situación que la de la letra a), pero el adquirente no es su actual arrendatario.

c) La entrega de una vivienda cuya construcción finalizó hace ocho años y ha estado arrendada a dos arrendatarios por períodos superiores a dos años. En la actualidad se encuentra arrendado pero es por seis meses. Finalizado el actual arrendamiento, la sociedad pretende entregar a unos de los antiguos arrendatarios que anteriormente lo ha arrendado por un período superior a dos años ¿Existiría alguna diferencia si el adquirente fue el primer o segundo arrendador?

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos que:

Primero.- A los efectos de lo establecido en el artículo 10.1.22º de la Ley 20/1991, el cómputo de los dos años ha de realizarse desde el día en que la vivienda se pusiera a disposición del arrendatario, y ha computarse todo el período de arrendamiento (la haya habitado o no el arrendatario), ya que, por definición, la utilización a la que se refiere el artículo 10.1.22 de la Ley

20/1991 consiste en un goce enmarcado en el tiempo, y este goce o uso de la vivienda lo ha disfrutado el arrendatario al tener la vivienda a su disposición la vivienda durante ese tiempo.

Segundo.- La entrega de una vivienda al actual arrendatario, cuya construcción finalizó hace seis años, que ha estado arrendada durante más de dos años pero a varios arrendatarios, sin que en ninguno de los arrendamientos el período fuese igual o superior a dos años, aunque la suma total de período arrendado supera los dos años, tiene la consideración de primera entrega, sujeta y no exenta al IGIC, dado que no ha existido una utilización interrumpida de la vivienda por un arrendatario por un período igual o superior a dos años.

Tercero.- La entrega de una vivienda por parte de su promotor, cuya construcción finalizó hace ocho años, que ha estado arrendada por períodos superiores a dos años a dos arrendatarios, y que en la actualidad se encuentra arrendada por seis meses, y que se pretende transmitir a unos de los antiguos arrendatarios que anteriormente la había arrendado por un período superior a dos años, ha de calificarse de segunda entrega, sujeta y exenta al IGIC, salvo que el adquirente sea quien utilizó la vivienda durante el referido plazo, en cuyo caso nos encontraríamos ante una primera entrega de una edificación sujeta y no exenta al IGIC. El artículo 10.1.22º de la Ley 20/1991 no exige, para calificar la operación de primera entrega, que el adquirente sea el actual arrendatario. Por eso, es indiferente que el que la adquiera haya sido el primero o el segundo el que la haya utilizado ininterrumpidamente durante ese plazo igual o superior a dos años. Basta con que la haya utilizado en ese período.

Visto el escrito presentado por , en el que formula consulta tributaria acerca del Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), esta Dirección General de Tributos, en uso de las atribuciones conferidas 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 Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda aprobado por Decreto 12/2004, de 10 de febrero, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La entidad mercantil es una promotora que una vez que construye las viviendas, las arrienda sin opción de compra. Estas viviendas en ningún caso las utiliza la consultante. En estos momentos, la sociedad se plantea la venta de esas viviendas, por lo que consulta estas dos cuestiones:

Primera.- ¿Cómo ha de entenderse, desde el punto de vista del promotor, la expresión "utilización ininterrumpida" a que se refiere el artículo 10.1.22º de la Ley 20/1991, a efectos de considerar la operación de la venta de la vivienda como primera o segunda entrega?; Y si desde el punto de vista del arrendatario, para considerar la operación como primera o segunda entrega ¿se exige la residencia real ininterrumpida en la vivienda durante ese período?

Segunda.- Cómo tributan estas tres operaciones en el IGIC:

a) La entrega de una vivienda cuya construcción finalizó hace seis años y ha estado arrendada durante más de dos años pero a varios arrendatarios, sin que ninguno de esos períodos fuese igual o superior a dos años, aunque la suma total de los períodos arrendados supera los dos años. El adquirente es su actual arrendatario.

b) Igual situación que la de la letra a), pero el adquirente no es su actual arrendatario.

c) La entrega de una vivienda cuya construcción finalizó hace ocho años y ha estado arrendada a dos arrendatarios por períodos superiores a dos años. En la actualidad se encuentra arrendado pero es por seis meses. Finalizado el actual arrendamiento, la sociedad pretende entregar a unos de los antiguos arrendatarios que anteriormente lo ha arrendado por un período superior a dos años ¿Existiría alguna diferencia si el adquirente fue el primer o segundo arrendador?

SEGUNDO.- Por lo que respecta la primera cuestión de cómo ha de entenderse la expresión "utilización ininterrumpida" a que se refiere el artículo 10.1.22º de la Ley 20/199, debe tenerse en cuenta que este artículo dispone:

"1. Están exentas de este Impuesto:

(...)

22º 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.

Los terrenos en que se hallen enclavadas las edificaciones comprenderán aquellos en los que se hayan realizado las obras de urbanización accesorias a las mismas. No obstante, tratándose de viviendas unifamiliares, los terrenos urbanizados de carácter accesorio no podrán exceder de 5.000 metros cuadrados.

A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se considerará primera entrega la realizada por el promotor que tenga por objeto una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada. 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.

Las transmisiones no sujetas al Impuesto en virtud de lo establecido en el artículo 9, apartado 1.º, de esta Ley no tendrán, en su caso, la consideración de primera entrega a efectos de lo dispuesto en este apartado.

La exención no se extiende:

a) A las entregas de edificaciones efectuadas en el ejercicio de la opción de compra inherente a un contrato de arrendamiento, por empresas dedicadas habitualmente a realizar operaciones de arrendamiento financiero.

A los efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, el compromiso de ejercitar la opción de compra frente al arrendador se asimilará al ejercicio de la opción de compra.

b) A las entregas de edificaciones para su rehabilitación por el adquirente.

c) A las entregas de edificaciones que sean objeto de demolición con carácter previo a una nueva promoción urbanística."

Analizando el contenido de este artículo, queda claro que son tres los requisitos que exige la Ley 20/1991 para que la transmisión de una edificación tenga la consideración de primera entrega:

- Primero, que la entrega la realice el propio promotor de la edificación.

- Segundo, que la construcción o rehabilitación de la edificación esté terminada. En el supuesto de que la entrega se realizase antes de que esté terminada la construcción o rehabilitación, la operación estará sujeta y no exenta del IGIC, ya que es requisito sine qua non para la aplicación de esta exención el que la edificación esté terminada. Mientras la obra no esté finalizada no puede hablarse de primera o de segundas u ulteriores entregas: siempre estaremos ante una entrega –a secas- sujeta al IGIC.

- Y tercero, que la edificación no haya sido utilizada ininterrumpidamente durante un plazo de tiempo igual o superior a dos años por su titular, un titular de derechos reales de uso o disfrute o por un arrendatario sin opción de compra, salvo que quien adquiera el bien inmueble sea quien utilizó la edificación durante el referido plazo.

Ninguna duda parece existir en el supuesto que se consulta en cuanto al cumplimiento de los dos primeros requisitos: nos encontramos ante un promotor de vivienda, y ante una vivienda cuya construcción está terminada. Lo que consulta la entidad es con relación al tercer requisito, y en concreto, sobre el concepto de utilización ininterrumpida. Pues bien, si partimos de que la consultante es una promotora que se dedica al arrendamiento de viviendas, ese concepto en el IGIC no puede entenderse como una mera permanencia de la vivienda en el activo de la sociedad, ni como una mera afectación de la vivienda a la actividad de arrendamiento, sino como un verdadero uso o goce de la vivienda, por lo que únicamente puede y debe computarse el tiempo en que la vivienda esté arrendada. En consecuencia, el cómputo de los dos años ha de realizarse desde el día en que la vivienda se pusiera a disposición del arrendatario, y ha de computarse todo el período de arrendamiento (la haya habitado o no el arrendatario), ya que, por definición, la utilización a la que se refiere el artículo 10.1.22 de la Ley 20/1991 consiste en un goce enmarcado en el tiempo, y este goce o uso de la vivienda lo ha disfrutado el arrendatario al tener la vivienda a su disposición durante ese tiempo.

De lo dicho se sigue –para referirnos a un supuesto frecuente en las islas- que la venta de un apartamento por el promotor de su construcción a una persona física que la tenía arrendada durante los cuatro años anteriores, quien solo lo utilizaba los fines de semana, constituye – a efectos del IGIC- una segunda entrega de una edificación sujeta y exenta al IGIC, ya que el período de utilización ininterrumpida por arrendamiento es superior a los dos años. A estos efectos, el que el arrendatario lo haya habitado los fines de semanas, no tiene ninguna significación jurídica, dado que lo determinante para la exención es el arrendamiento, es decir, el goce del bien, y este goce –uso ininterrumpido- se ha producido por un periodo superior a los dos años.

TERCERO.- Hecha estas precisiones conceptuales, pasamos a analizar las operaciones planteadas en la consulta partiendo del hecho de que las entregas de las viviendas las realiza el propio promotor:

- Primera operación: entrega de una vivienda al actual arrendatario, cuya construcción finalizó hace seis años, que ha estado arrendada durante más de dos años pero a varios

arrendatarios, sin que en ninguno de los arrendamientos el período fuese igual o superior a dos años, aunque la suma total del período arrendado supera los dos años.

A nuestro juicio, la entrega de esta vivienda tiene la consideración de primera entrega, sujeta y no exenta al IGIC, dado que no ha existido una utilización interrumpida de la vivienda por un arrendatario por un período igual o superior a dos años. La utilización de la vivienda ha sido por varios arrendatarios, lo cual a estos efectos no tiene transcendencia, ya que la Ley 20/1991 exige que la utilización sea por un arrendatario; igual que tampoco tiene ninguna significación que el adquirente sea el actual arrendatario.

- Segunda operación: Igual situación que la operación anterior, pero el adquirente no es su actual arrendatario.

Lo mismo que en el caso anterior, esta entrega tiene también la consideración de primera entrega y, por consiguiente, sujeta y no exenta del IGIC, pues en este supuesto no ha habido un uso interrumpido anterior de la vivienda por un período igual o superior a dos años.

- Tercera operación: entrega de una vivienda, cuya construcción finalizó hace ocho años, que ha estado arrendada por períodos superiores a dos años a dos arrendatarios. Hace constar la consulta que la vivienda se encuentra en la actualidad arrendada, pero el arrendamiento es por seis meses y, además, precisa que finalizado este contrato la pretende entregar a unos de los antiguos arrendatarios que anteriormente la había arrendado por un período superior a dos años.

En este tercer supuesto, es evidente que la vivienda se ha utilizado interrumpidamente por un mismo arrendatario durante un plazo igual o superior a dos años. Por tanto, la entrega ha de calificarse de segunda entrega y, por consiguiente, sujeta y exenta al IGIC, salvo que el adquirente sea quien utilizó la vivienda durante el referido plazo, en cuyo caso nos encontraríamos ante una primera entrega de una edificación sujeta y no exenta al IGIC. El artículo 10.1.22º de la Ley 20/1991 no exige, para calificar la operación de primera entrega, que el adquirente sea el actual arrendatario. De ahí que, a nuestro criterio, sea indiferente que el que la adquiera haya sido el primero o el segundo el que la haya utilizado ininterrumpidamente durante ese plazo igual o superior a dos años. Basta con que quien la adquiera la haya utilizado en ese período.

CUARTO.- A la vista de estas consideraciones, es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos que:

Primero.- A los efectos de lo establecido en el artículo 10.1.22º de la Ley 20/1991, el cómputo de los dos años ha de realizarse desde el día en que la vivienda se pusiera a disposición del arrendatario, y ha computarse todo el período de arrendamiento (la haya habitado o no el arrendatario), ya que, por definición, la utilización a la que se refiere el artículo 10.1.22 de la Ley 20/1991 consiste en un goce enmarcado en el tiempo, y este goce o

uso de la vivienda lo ha disfrutado el arrendatario al tener la vivienda a su disposición la vivienda durante ese tiempo.

Segundo.- La entrega de una vivienda al actual arrendatario, cuya construcción finalizó hace seis años, que ha estado arrendada durante más de dos años pero a varios arrendatarios, sin que en ninguno de los arrendamientos el período fuese igual o superior a dos años, aunque la suma total de período arrendado supera los dos años, tiene la consideración de primera entrega, sujeta y no exenta al IGIC, dado que no ha existido una utilización interrumpida de la vivienda por un arrendatario por un período igual o superior a dos años.

Tercero.- La entrega de una vivienda por parte de su promotor, cuya construcción finalizó hace ocho años, que ha estado arrendada por períodos superiores a dos años a dos arrendatarios, y que en la actualidad se encuentra arrendada por seis meses, y que se pretende transmitir a unos de los antiguos arrendatarios que anteriormente la había arrendado por un período superior a dos años, ha de calificarse de segunda entrega, sujeta y exenta al IGIC, salvo que el adquirente sea quien utilizó la vivienda durante el referido plazo, en cuyo caso nos encontraríamos ante una primera entrega de una edificación sujeta y no exenta al IGIC. El artículo 10.1.22º de la Ley 20/1991 no exige, para calificar la operación de primera entrega, que el adquirente sea el actual arrendatario. Por eso, es indiferente que el que la adquiera haya sido el primero o el segundo el que la haya utilizado ininterrumpidamente durante ese plazo igual o superior a dos años. Basta con que la haya utilizado en ese período.

Todo lo cual se le comunica de acuerdo con la Disposición Adicional Décima, número tres, de la Ley 20/1991, y con el alcance establecido en el articulo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y se le advierte que la presente consulta no tendrá efectos vinculantes respecto al objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad a su presentación.

Santa Cruz de Tenerife, 30 de junio de 2010
EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Francisco Clavijo Hernández