CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA NÚM. 1628 (22/01/14)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 50.Uno.22º de la Ley 4/2012 Art. 4.4 Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad mercantil consultante adquirió en 1998 un edificio de apartamentos en construcción. Finalizada la construcción afectó el edificio a la actividad turística extrahotelera. Efectuada la división horizontal del edificio pretende vender las fincas resultantes de la división.

Consulta si resulta aplicable la exención prevista en el artículo 50.Uno.22º de la Ley 4/2012 y, por tanto, la transmisión estaría sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Tendrá la consideración de segunda entrega de una edificación sujeta y exenta del IGIC, la efectuada por su promotor cuando la edificación ha sido exclusivamente utilizada por éste desde su terminación y durante catorce años como apartamentos turísticos. La consideración de segunda entrega es con independencia del adquirente.

Conforme a lo dispuesto en el artículo 4.4 de la Ley 20/1991, la transmisión estará sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

De cumplirse las condiciones establecidas en el artículo 50.Cinco de la Ley 4/2012, cabe la renuncia a la exención prevista en el artículo 50.Uno.22º de la Ley 4/2012, tributando la entrega de la edificación como sujeta y no exenta al IGIC e invirtiéndose la condición de sujeto pasivo en la entidad mercantil consultante.

Visto escrito presentado por , en el que se formula consulta tributaria en relación al 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, se emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La entidad mercantil consultante adquirió en 1998 un edificio de apartamentos en construcción. Finalizada la construcción afectó el edificio a la actividad turística extrahotelera durante 14 años. Efectuada la división horizontal del edificio pretende vender las fincas resultantes de la división.

Consulta si resulta aplicable la exención prevista en el artículo 50.Uno.22º de la Ley 4/2012, y, por tanto, la transmisión estaría sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

SEGUNDO.- El artículo 50.Uno.22º de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), dispone:

> *"Uno.- Están exentas del Impuesto General Indirecto Canario las siguientes operaciones:*
>
> *(...)*
>
> *22º. Las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación.*
>
> *A los efectos de lo dispuesto en este artículo, 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.*
>
> *Los terrenos en que se hallen enclavadas las edificaciones comprenderán aquéllos 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.

Las transmisiones no sujetas al Impuesto en virtud de lo establecido en el artículo 9, apartado 1º, de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, 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 estos efectos, 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 que sean objeto de demolición con carácter previo a una nueva promoción urbanística.

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

La entidad consultante en 1998 adquirió en construcción una edificación. Esta adquisición no se computa, de acuerdo con este precepto, a los efectos de determinar si la posterior entrega de las fincas divididas constituye la primera o segunda entrega de una edificación, pues la entidad consultante lo adquirió en construcción. Por otra parte, el hecho de haber finalizado la construcción de la edificación implica que la entidad mercantil consultante disponga de la consideración de promotor.

Analizando el contenido del artículo 50.Uno.22º de la Ley 20/1991, parece claro que son tres los requisitos que se exigen para que la transmisión de una edificación tenga la consideración de primera entrega y por tanto se encuentre sujeta y no exenta al IGIC:

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

- Segundo, que la construcción o rehabilitación de la edificación esté terminada.

- Y tercero, que la edificación no haya sido utilizada ininterrumpidamente durante un plazo de tiempo igual o superior a dos años por su propietario, 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 existe que en el supuesto que se consulta se cumplen los dos primeros requisitos. La cuestión determinante es si se cumple o no el tercer requisito.

Con carácter general, la entrega por parte de su promotor de una edificación terminada su construcción se encuentra sujeta y no exenta del IGIC, por tener la consideración de primera entrega. No obstante, tiene la consideración de segunda entrega, sujeta y exenta del IGIC, la entrega efectuada por su promotor de una edificación terminada cuando se den los siguientes requisitos:

a) que la edificación objeto de entrega haya sido utilizada de forma ininterrumpida durante un plazo igual o superior a dos años.

b) que la utilización ininterrumpida haya sido por el propio promotor (no puede entenderse como una mera permanencia de la edificación en el activo de la sociedad), o por un tercero siempre y cuando, en este caso, derive de un derecho real de goce o disfrute sobre la edificación o de un contrato de arrendamiento de fincas urbanas sin opción de compra.

Se señala en el texto de la consulta que la edificación ha sido utilizada desde la finalización de su construcción de forma ininterrumpida por un plazo de más de 14 años, por lo que se cumple el requisito descrito en la letra a), y se ha afectado a la actividad turística extrahotelera (se desprende de la petición de la consulta que en establecimientos de apartamentos), por lo que también se cumple el requisito contenido en la letra b).

Debe determinarse quién ha utilizado de forma ininterrumpida la edificación durante un plazo igual o superior a dos años, si el propio promotor en el desarrollo de su actividad empresarial turística extrahotelera o un tercero. Ello es importante, puesto que en el caso de que la utilización ininterrumpida sea por parte del propio promotor es irrelevante quién es el adquirente; ahora bien, si quien ha utilizado de forma ininterrumpida es un tercero podría ser de aplicación la salvedad de encontrarnos ante la primera entrega cuando la utilización ha sido por un período igual o superior a dos años.

Para que se entienda que la utilización de la edificación ha sido por un tercero, es necesario que derive de un derecho real de goce o disfrute sobre la edificación o de un contrato de arrendamiento de fincas urbanas sin opción de compra.

Descartando, en el supuesto objeto de consulta, que la utilización derive de un derecho real de goce o disfrute, debemos examinar si la contratación del servicio de apartamento turístico se engloba en el concepto de contrato de arrendamiento sin opción de compra.

Los artículos 1, 2 y 3 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos (en adelante, Ley 29/1994) disponen:

"Artículo 1. Ámbito de aplicación.

La presente ley establece el régimen jurídico aplicable a los arrendamientos de fincas urbanas que se destinen a vivienda o a usos distintos del de vivienda.

Artículo 2. Arrendamiento de vivienda.

1. Se considera arrendamiento de vivienda aquel arrendamiento que recae sobre una edificación habitable cuyo destino primordial sea satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario.

2. Las normas reguladoras del arrendamiento de vivienda se aplicarán también al mobiliario, los trasteros, las plazas de garaje y cualesquiera otras dependencias, espacios arrendados o servicios cedidos como accesorios de la finca por el mismo arrendador.

Artículo 3. Arrendamiento para uso distinto del de vivienda.

1. Se considera arrendamiento para uso distinto del de vivienda aquel arrendamiento que, recayendo sobre una edificación, tenga como destino primordial uno distinto del establecido en el artículo anterior.

2. En especial, tendrán esta consideración los arrendamientos de fincas urbanas celebrados por temporada, sea ésta de verano o cualquier otra, y los celebrados para ejercerse en la finca una actividad industrial, comercial, artesanal, profesional, recreativa, asistencial, cultural o docente, cualquiera que sean las personas que los celebren."

Por otra parte, el artículo 5.e) de la Ley 29/1994 dispone:

"Quedan excluidos del ámbito de aplicación de esta ley:
(...)
e) La cesión temporal de uso de la totalidad de una vivienda amueblada y equipada en condiciones de uso inmediato, comercializada o promocionada en canales de oferta turística y realizada con finalidad lucrativa, cuando esté sometida a un régimen específico, derivado de su normativa sectorial."

El artículo 2 del Reglamento de la Actividad Turística de Alojamiento aprobado por el artículo único del Decreto 142/2010, de 4 de octubre (en adelante, Reglamento de alojamiento turístico), define apartamento en los siguientes términos: el establecimiento extrahotelero compuesto por unidades de alojamiento dotadas del equipamiento e instalaciones necesarias para la conservación, manipulación y consumo de alimentos. Por otra parte, define establecimiento extrahotelero como el establecimiento turístico de alojamiento que ofrece servicio de alojamiento acompañado o no de otros servicios complementarios. Por último, define unidad de alojamiento como la pieza independiente de un establecimiento turístico de alojamiento destinada a uso exclusivo y privativo del usuario turístico, dotada de la infraestructura, equipamiento, mobiliario y enseres necesarios, donde se pueden desarrollar distintas actividades de esparcimiento, aseo, sueño, y en su caso, conservación, manipulación y consumo de alimentos.

El artículo 3 del Reglamento de alojamiento turístico expresa que todos los establecimientos objeto de regulación están obligados a cumplir las prescripciones contenidas en la Ley de Ordenación del Turismo de Canarias, en el citado Reglamento, así como en el resto de las normas que les sean de aplicación.

El artículo 4 del Reglamento de alojamiento turístico dispone que los establecimientos turísticos de alojamiento se clasificarán en las modalidades hotelera y extrahotelera.

Por último, los artículos 6 y 7 del Reglamento de alojamiento turístico expresan:

"Artículo 6. Información y publicidad.
1. Los establecimientos turísticos de alojamiento podrán promocionarse y publicitarse libremente utilizando sus tipos o formas edificatorias, siempre y cuando no induzcan a confusión o error acerca de su modalidad, categoría y tipología.
2. La información y publicidad que se realice o facilite por cualquier medio o soporte con respecto a los servicios que se oferten, así como del uso de los equipamientos del establecimiento turístico de alojamiento deberán ser precisas y veraces, conteniendo, como mínimo, de forma legible, la modalidad, tipología y clasificación del establecimiento, nombre comercial, datos identificativos de la empresa explotadora y domicilio de ésta.
3. La información y publicidad de los servicios ofertados que se realice, así como el catálogo de servicios y de uso de equipamientos, y el cartel de sensibilización medioambiental, se redactarán como mínimo en español y otro idioma de libre elección. Los establecimientos turísticos de alojamiento deberán contar con personal que hable español.
4. Con carácter previo a la formalización de la reserva o contratación de los servicios, se informará de las condiciones de acceso al establecimiento, horas de entrada y salida, admisión de animales de compañía, régimen de reservas y precios del servicio de alojamiento. Además, los establecimientos ubicados en el medio rural, informarán sobre las condiciones de acceso a los mismos. (...).
***Artículo 7.** Registro de usuarios turísticos y documento de admisión.*
1. Con carácter previo a la efectiva ocupación de las unidades de alojamiento, será preceptiva la inscripción del usuario turístico en el registro de usuarios turísticos del establecimiento, con mención al nombre, apellidos y sexo, junto con la fecha de entrada y salida, tras la entrega y aceptación, mediante firma, del documento de admisión del servicio de alojamiento.
2. El documento de admisión debe recoger, como mínimo, las condiciones extractadas del contrato, con indicación de los horarios y de los precios a cobrar por el servicio de alojamiento, en el supuesto de que la contratación no se hubiese realizado con anterioridad."

Comprobamos que la contratación de cesión de un apartamento turístico no se efectúa con el contrato de arrendamiento de fincas urbanas regulado en la Ley 29/1994, sino a través de lo dispuesto en la regulación sectorial correspondiente al alojamiento turístico.

Por tanto, nos encontramos ante una utilización de la edificación por su propio titular, y ello implica la imposibilidad de aplicar la salvedad de considerar primera entrega cuando el adquirente sea quien utilizó la edificación durante un plazo igual o superior a dos años.

El artículo 4.4 de la Ley 20/1991 dispone:

"4. Las operaciones sujetas a este Impuesto no estarán sujetas al concepto "transmisiones patrimoniales onerosas" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior las entregas y arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando estén exentos del Impuesto, salvo en los casos en que el sujeto pasivo renuncie a la exención en las circunstancias y con las condiciones recogidas en el artículo 50.cinco de la Ley de la Comunidad Autónoma de Canarias 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales."

Estando las entregas de las edificaciones resultantes de la división horizontal exentas del IGIC, tributarán por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, salvo que se renuncie a la exención si el adquirente es un empresario o profesional sujeto pasivo del IGIC y se cumplen las condiciones para la renuncia establecidas en el artículo 50.Cinco de la Ley 4/2012. En el supuesto de renuncia a la exención, debe tenerse en cuenta el supuesto de inversión del sujeto pasivo recogido en el artículo 19.1.2º.g) de la Ley 20/1991, que dispone:

"2.º Excepcionalmente, se invierte la condición de sujeto pasivo en los empresarios o profesionales y, en todo caso, en los entes públicos y personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales, para quienes se realicen las operaciones sujetas a gravamen en los siguientes supuestos:(...)

g) Cuando se trate de las siguientes entregas de bienes inmuebles:(...)

– Las entregas exentas a que se refieren los números 20.º y 22.º del artículo 50.Uno de la Ley de la Comunidad Autónoma de Canarias 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales, en las que el sujeto pasivo hubiera renunciado a la exención. (...)"

TERCERO.- De acuerdo con lo expuesto, es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos que tendrá la consideración de segunda entrega de una edificación sujeta y exenta del IGIC, la efectuada por su promotor cuando la edificación ha sido exclusivamente utilizada por éste desde su terminación y durante catorce años como apartamentos turísticos. La consideración de segunda entrega es con independencia del adquirente.

Conforme a lo dispuesto en el artículo 4.4 de la Ley 20/1991, la transmisión estará sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

De cumplirse las condiciones establecidas en el artículo 50.Cinco de la Ley 4/2012, cabe la renuncia a la exención prevista en el artículo 50.Uno.22º de la Ley 4/2012, tributando la entrega de la edificación como sujeta y no exenta al IGIC e invirtiéndose la condición de sujeto pasivo en la entidad mercantil consultante.

La presente consulta se emite conforme a la legislación vigente a la fecha de firma de la misma y a los efectos que establece la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Santa Cruz de Tenerife, 22 de enero de 2014

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván