Administración Tributaria Canaria
Gobierno de Canarias

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE:	**DOMICILIO:**
CONCEPTO IMPOSITIVO: Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA DE APLICACIÓN:** Art. 4.4.a) Ley 20/1991 Art. 10.1.22º Ley 20/1991 Art. 27.1.1º.f) Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA: La sociedad mercantil consultante adquirió un complejo de 175 apartamentos y 10 locales comerciales por un importe de 9.375.687,62 €. Dicha operación estaba sujeta y no exenta al IGIC. En el momento de la adquisición se procedió a realizar la división horizontal del complejo. Posteriormente se procedió a realizar obras de rehabilitación por un importe de 3.250.000 € y va a proceder a vender los apartamentos a particulares como vivienda habitual. Se consulta dos cuestiones:

a) La sujeción al IGIC o a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en la entrega de los apartamentos a particulares.

b) Si de estar exenta la operación al IGIC, si se podría deducir las cuotas soportadas en la adquisición y rehabilitación del complejo.

CONTESTACIÓN VINCULANTE: La consideración de rehabilitación de una ejecución de obra a efectos del IGIC requiere la concurrencia obligatoria del requisito cualitativo y cuantitativo previsto en el artículo 27.1.1º.f) de la Ley 20/1991. En ningún caso tendrá la consideración de rehabilitación, aunque la contraprestación de la ejecución de obra cumpla el requisito cuantitativo previsto en el citado precepto, las ejecuciones de obra de simple mejora, reparación o renovación de la edificación que no supongan obras de reconstrucción en los términos expresados en el artículo 27.1.1º.f) de la Ley 20/1991. Por ello, las entregas a particulares de las edificaciones resultantes de la división horizontal del complejo adquirido por la sociedad mercantil consultante tendrán la consideración de segunda u ulterior entrega sujeta pero exenta al IGIC y por tanto sujeta a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, siempre y cuando las obras efectuadas sobre la edificación por parte de la sociedad consultante no tengan la consideración a efectos del IGIC de ejecuciones de obras de rehabilitación. Caso de que estas ejecuciones de obra tuvieran la consideración de obras de rehabilitación, la entrega de las edificaciones estarán sujetas y no exentas al IGIC.

Visto el escrito presentado en esta Consejería de Economía y Hacienda, por , en el que se formula consulta tributaria en relación al Impuesto General Indirecto Canario (IGIC), esta Dirección General de Tributos, en uso de la atribución conferida en la Disposición Adicional Décima Tres de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, (en adelante Ley 20/1991), en relación con el articulo 23.2.t) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda aprobado por el Decreto 12/2004 de 10 de febrero, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La sociedad mercantil consultante adquirió un complejo de 175 apartamentos y 10 locales comerciales por un importe de 9.375.687,62 €. Dicha operación estaba sujeta y no exenta al IGIC. En el momento de la adquisición se procedió a realizar la división horizontal del complejo. Posteriormente se procedió a realizar obras de rehabilitación por un importe de 3.250.000 € y va a proceder a vender los apartamentos a particulares como vivienda habitual. Se consulta dos cuestiones:

a) La sujeción al IGIC o a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en la entrega de los apartamentos a particulares.

b) Si de estar exenta la operación al IGIC, si se podría deducir las cuotas soportadas en la adquisición y rehabilitación del complejo.

SEGUNDO.- La cuestión que se plantea es si estamos o no ante una segunda u ulterior entrega de edificaciones efectuada por una sociedad mercantil, y por tanto si resulta o no aplicable la exención en el IGIC prevista en el artículo 10.1.22º de la Ley 20/1991. Caso de ser aplicable el supuesto de exención, la entrega tributaría por la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, conforme al deslinde entre este tributo y el IGIC contenido en el artículo 4.4.a) de la Ley 20/1991, teniendo que en cuenta que los destinatarios son particulares.

Los preceptos citados presentan la siguiente redacción:

Artículo 4.4.a): "*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 operaciones que se indican a continuación:

a) 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 10, número 4, de la presente Ley."

Artículo 10.1.22º: "*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 1º, 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 inmediata rehabilitación por el adquirente.

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

Sin entrar en mayores análisis, en principio estamos ante una segunda entrega de edificaciones sin que el hecho de que la entidad mercantil consultante y adquirente del complejo haya realizado la división horizontal destruya esta evidencia, pues pese a que no existía anteriormente como finca registral sí que constituía una finca material objeto del tráfico jurídico; de ello derivaría que la entrega de las viviendas estuvieran sujetas y exentas al IGIC y consecuencia de ello tributasen por la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. No obstante, si la actuación llevada a cabo por la sociedad mercantil adquirente tiene la consideración de rehabilitación, la entrega posterior de las viviendas tendrá la consideración de primera entrega sujeta y no exenta al IGIC, dado

que tal y como se expresa en el tercer párrafo del citado artículo 10.1.22º de la Ley 20/1991 "*A los efectos de esta Ley, se considerará primera entrega la realizada por el promotor que tenga por objeto una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada. (...)*"

Respecto al concepto de rehabilitación, el artículo 27.1.1º.f) de la Ley 20/1991 establece que "*a los efectos de esta Ley, se consideran de rehabilitación las actuaciones destinadas a la reconstrucción mediante la consolidación y el tratamiento de estructuras, fachadas o cubiertas y otras análogas, siempre que el coste global de estas operaciones exceda del 25 por 100 del precio de adquisición si se hubiese efectuado durante los dos años inmediatamente anteriores o, en otro caso, del verdadero valor que tuviera la edificación o parte de la misma antes de su rehabilitación".*

Por tanto, el concepto de rehabilitación en el IGIC es un concepto objetivo que requiere la concurrencia de un requisito cualitativo y de un requisito cuantitativo.

El requisito cualitativo requiere que la sociedad mercantil consultante realice obras destinadas a la reconstrucción. Por obras de reconstrucción debe entenderse las efectuadas para dotar a las edificaciones de las condiciones necesarias para posibilitar el destino principal de su utilización como tal, mediante la consolidación y el tratamiento de estructuras, fachadas o cubiertas y otras análogas.

Es decir que no puede catalogarse como rehabilitación las simples mejoras y reparaciones u obras de renovación, con independencia de su importe.

Dado que la adquisición del complejo se efectuó el día 10 de noviembre de 2005, el requisito cuantitativo requiere que el coste global de la obras de reconstrucción sea superior al 25 por 100 del precio de adquisición del complejo.

La cuantía a computar como coste global de las operaciones de rehabilitación será el coste, IGIC no incluido, de los bienes o servicios utilizados por el empresario o profesional que ejecute las obras para llevar a cabo las operaciones materiales en que consista la reconstrucción de las mismas, incluyendo los servicios prestados por el personal técnico que dirija la obra. Conforme al escrito de consulta, el importe de las obras es de 3.250.000 €, por lo que suponiendo que se trate de obras de rehabilitación, es superior al 25 por 100 del precio de adquisición del complejo (9.375.687,62 €), por lo que se cumpliría el requisito cuantitativo.

Conforme con todo ello, es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos que la consideración de rehabilitación de una ejecución de obra a efectos del IGIC requiere la concurrencia obligatoria del requisito cualitativo y cuantitativo previsto en el artículo 27.1.1º.f) de la Ley 20/1991. En ningún caso tendrá la consideración de rehabilitación, aunque la contraprestación de la ejecución de obra cumpla el requisito cuantitativo previsto en el citado precepto, las ejecuciones de obra de simple mejora, reparación o renovación de la edificación que no supongan obras de reconstrucción en los términos expresados en el artículo 27.1.1º.f) de la Ley 20/1991. Por ello, las entregas a particulares de las edificaciones resultantes de la división horizontal del complejo adquirido por la sociedad mercantil consultante tendrán la consideración de segunda u ulterior entrega sujeta pero exenta al IGIC y por tanto sujeta a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, siempre y cuando las obras efectuadas sobre la edificación por parte de la sociedad consultante no tengan la consideración a efectos del

IGIC de ejecuciones de obras de rehabilitación. Caso de que estas ejecuciones de obra tuvieran la consideración de obras de rehabilitación, la entrega de las edificaciones estarán sujetas y no exentas al IGIC.

Lo que, de conformidad con lo establecido en la Disposición Adicional Décima, número tres, de la Ley 20/1991, y con el alcance previsto en el articulo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, advirtiendo como ha quedado expuesto 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, lo que le comunico para su conocimiento y demás efectos.

Las Palmas de Gran Canaria, 23 de noviembre de 2006
El DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván