CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 1862 (20/12/17)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 50.Uno.23.b) Ley 4/2012

CUESTIÓN PLANTEADA

La persona física consultante es propietaria de un inmueble, que será arrendado por una sociedad mercantil con el propósito de destinarlo a vivienda de uno de sus empleados.

Consulta si dicho arrendamiento puede beneficiarse de la exención de IGIC regulada en el artículo 50.Uno.23.b) de la Ley 4/2012, de 25 de junio.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

La exención regulada en el artículo 50.Uno.23.b) de la Ley 4/2012 es de aplicación al arrendamiento de un inmueble por parte de una sociedad mercantil para destinarlo a vivienda de uno de sus empleados, siempre y cuando se haga constar de forma expresa en el contrato la identidad del mismo. Cualquier designación posterior del usuario/s de la vivienda será considerada como un subarriendo, no amparado por el beneficio fiscal.

Servicio de Política Tributaria
Avda. José Manuel Guimerá, nº 10
Edf. Servicios Múltiples II Planta 5ª
38003 Santa Cruz de Tenerife
Tfno: (922) 47 51 00 / FAX (922) 92 23 81

Visto el escrito presentado por , en el que formula consulta relativa al Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), este centro directivo 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 lo sucesivo, Ley 20/1991), en relación con el artículo 21.3. C).l) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Hacienda, aprobado por el artículo único del Decreto 86/2016, de 11 de julio, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La persona física consultante es propietaria de un inmueble, que será arrendado por una sociedad mercantil con el propósito de destinarlo a vivienda de uno de sus empleados.

Consulta si dicho arrendamiento puede beneficiarse de la exención de IGIC regulada en el artículo 50.Uno.23.b) de la Ley 4/2012, de 25 de junio.

SEGUNDO.- El artículo 50.Uno.23 de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante Ley 4/2012), declara exentos del IGIC :

"23º. Los arrendamientos que tengan la consideración de servicios con arreglo a lo dispuesto en el artículo 7 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, y la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute, que tengan por objeto los siguientes bienes:

(...)

b) Los edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas o a su posterior arrendamiento por entidades gestoras de programas públicos de apoyo a la vivienda o por sociedades acogidas al régimen especial de Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas establecido en el Impuesto sobre Sociedades. La exención se extenderá a los garajes y anexos accesorios a las viviendas y los muebles, arrendados conjuntamente con aquéllos.

La exención no comprenderá:

a') Los arrendamientos de terrenos para estacionamiento de vehículos.

b') Los arrendamientos de terrenos para depósito o almacenaje de bienes, mercancías o productos, o para instalar en ellos elementos de una actividad empresarial.

c') Los arrendamientos de terrenos para exposiciones o para publicidad.

d') Los arrendamientos con opción de compra de terrenos o viviendas cuya entrega estuviese sujeta y no exenta al Impuesto.

e') Los arrendamientos de apartamentos o viviendas amueblados cuando el arrendador se obligue a la prestación de alguno de los servicios complementarios

propios de la industria hotelera, tales como los de restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos.

f') Los arrendamientos de edificios o parte de los mismos para ser subarrendados con excepción de los realizados de acuerdo con lo dispuesto en la letra b) anterior.

g') Los arrendamientos de edificios o parte de los mismos asimilados a viviendas de acuerdo con lo dispuesto en la Ley de Arrendamientos Urbanos.

h') La constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute sobre los bienes a que se refieren las letras a'), b'), c'), e') y f') anteriores.

i') La constitución o transmisión de derechos reales de superficie.

En ningún caso el supuesto de exención previsto en este número será de aplicación a la prestación de servicio de alojamiento turístico en establecimientos hoteleros y extrahoteleros.

Tampoco será de aplicación a cualquier supuesto de 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."

De acuerdo con el precepto anterior, el arrendamiento de un inmueble que tenga como uso exclusivo el de vivienda estará sujeto y exento del IGIC, siempre y cuando no se encuentre en alguno de los supuestos de exclusión establecidos en el propio artículo. Al tratarse de una exención finalista, es decir, construida en torno al uso o destino que se dé a la edificación, es preciso determinar, en primer lugar, qué se entiende por vivienda. Y dado que la normativa reguladora del IGIC no recoge ese concepto, podemos definirlo según la noción usual del término como aquel edificio o parte del mismo destinado a habitación o morada de una persona física o de una familia, constituyendo su hogar o sede de su vida doméstica. Conforme a esto, y aunque sea una obviedad, debemos señalar que, independientemente de quien figure en el contrato como arrendatario, el usuario del bien ha de ser necesariamente una persona física.

Por otra parte, salvo que se trate de entidades gestoras de programas públicos de apoyo a la vivienda o de sociedades acogidas al régimen especial de Entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda establecido en el Impuesto de Sociedades, parece desprenderse de la norma que el uso del inmueble como vivienda ha de realizarse necesaria y directamente por el arrendatario y no por terceras personas. La siguiente cuestión es, por tanto, si cabe incluir dentro del ámbito de la exención el caso en que, siendo el arrendatario una persona jurídica, el inmueble arrendado se utilice como vivienda por un empleado de la entidad.

A criterio de este centro directivo lo que el legislador ha pretendido al definir la exención es que el contrato de arrendamiento no tenga otra finalidad que la de servir de vivienda a una persona concreta, sin que el inmueble pueda ser objeto de explotación por parte del arrendatario. Se trata, en definitiva, de que éste actúe, no en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional, sino como un consumidor final, lo cual no impide que pueda ceder el uso de la vivienda a un tercero siempre que no lo haga con el propósito de obtener un beneficio económico. Y esto solo puede acreditarse cuando no exista un negocio

jurídico posterior al contrato de arrendamiento por el que se ceda a un tercero el uso de la vivienda.

Así pues, podemos señalar como requisitos de la exención regulada en el artículo 50.Uno.23.b) de la Ley 4/2012 los siguientes:

- Que el edificio -o parte del mismo- arrendado se use efectivamente como vivienda.

- Que el arrendatario no tenga ánimo de explotar el inmueble, quedando prohibida la cesión o subarriendo de la vivienda por parte de aquél.

- Que la persona o personas que vayan a habitar la vivienda aparezcan específicamente designadas en el contrato de arrendamiento. Cualquier designación posterior de estas personas comportaría una cesión o subarriendo, que escapa al ámbito de la exención.

Solo en el caso de que el contrato de arrendamiento que prevé suscribir la persona física consultante con una sociedad mercantil cumpla dichas condiciones podrá beneficiarse de esta exención.

TERCERO.- Conforme con todo lo expuesto, es criterio de este centro directivo que la exención regulada en el artículo 50.Uno.23.b) de la Ley 4/2012 es de aplicación al arrendamiento de un inmueble por parte de una sociedad mercantil para destinarlo a vivienda de uno de sus empleados, siempre y cuando se haga constar de forma expresa en el contrato la identidad del mismo. Cualquier designación posterior del usuario/s de la vivienda será considerada como un subarriendo, no amparado por el beneficio fiscal.

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, 20 de diciembre de 2017

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA Y PLANIFICACIÓN

Javier Armas González