CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 1777 (23/05/16)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 4.4 Ley 20/1991 Art. 50.Uno.22º y 23º Ley 4/2012 Art. 50.Cinco Ley 4/2012

CUESTIÓN PLANTEADA

Se pretende constituir una sociedad mercantil que adquiriría una edificación a otra sociedad mercantil que es su promotora. La edificación está constituida por un conjunto de viviendas que han sido objeto de arrendamiento desde el año 2004. La nueva sociedad mercantil pretende continuar con el arrendamiento de las viviendas adquiridas sin prestar servicios de hostelería.

Consulta sobre la tributación en el IGIC de la adquisición de las viviendas y la aplicación de la exención prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

- La entrega de las viviendas a la nueva sociedad mercantil está sujeta y exenta del IGIC por aplicación de lo dispuesto en el artículo 50.Uno.22º de la Ley 4/2012.

- No cabe la renuncia a la exención prevista en el artículo 50.Uno.22º de la Ley 4/2012, puesto que se pretende utilizar las viviendas adquiridas para su arrendamiento sin obligación de prestar servicios propios de la industria hotelera. Este servicio de arrendamiento se encuentra sujeto y exento del IGIC por aplicación de lo dispuesto en el artículo 50.Uno.23º de la Ley 4/2012, sin que permita deducir las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen en el desarrollo de esta actividad de arrendamiento.

- La entrega de las viviendas a la nueva sociedad mercantil está sujeta y exenta del IGIC y, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 4.4 de la Ley 20/1991, sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD.

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 adelante, Ley 20/1991), en relación con la letra q) de la Disposición adicional segunda del Decreto 170/2011, de 12 de julio, por la que se determina la estructura central y periférica, así como las sedes de las Consejerías del Gobierno de Canarias, añadida por el apartado Dos de la Disposición final cuarta del Decreto 125/2014, de 18 de diciembre, por el que se aprueba el Estatuto de la Agencia Tributaria Canaria, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- Se pretende constituir una sociedad mercantil que adquiriría una edificación a otra sociedad mercantil que es su promotora. La edificación está constituida por un conjunto de viviendas que han sido objeto de arrendamiento desde el año 2004. La nueva sociedad mercantil pretende continuar con el arrendamiento de las viviendas adquiridas sin prestar servicios de hostelería.

Consulta sobre la tributación en el IGIC de la adquisición de las viviendas y la aplicación de la exención prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994.

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."

Analizando el contenido del artículo 50.Uno.22º de la Ley 4/2012, 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 que se pretende adquirir está constituida por viviendas que han sido objeto de arrendamiento desde el año 2004, por lo que es evidente que ha existido una utilización ininterrumpida durante un plazo igual o superior a

dos años, sin que obviamente el adquirente (una sociedad mercantil de nueva constitución) sea quien utilizó la edificación durante el referido plazo.

Por tanto, nos encontraríamos ante una segunda entrega de una edificación sujeta pero exenta al IGIC.

Lo siguiente que debe ser objeto de análisis es la posibilidad de renuncia a la citada exención.

El artículo 50.Cinco de la Ley 4/2012 dispone:

"Cinco.- Las exenciones relativas a los apartados 20º y 22º del apartado uno anterior podrán ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y se le atribuya el derecho a efectuar la deducción total o parcial del impuesto soportado al realizar la adquisición o, cuando no cumpliéndose lo anterior, en función de su destino previsible, los bienes adquiridos vayan a ser utilizados, total o parcialmente, en la realización de operaciones que origine el derecho a la deducción, y cumpla los siguientes requisitos:

a) Comunicación fehaciente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega de los correspondientes bienes. Esta comunicación no será necesaria cuando el adquirente sea el sujeto pasivo por inversión.

b) La renuncia se practicará por cada operación realizada por el sujeto pasivo y, en todo caso, deberá justificarse con una declaración suscrita por el adquirente en la que éste haga constar su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total o parcial del impuesto soportado por las adquisiciones de los correspondientes bienes inmuebles."

Una de las condiciones para la renuncia a la exención es que el empresario o profesional adquirente del bien inmueble disponga del derecho a la deducción total o parcial de la cuota del IGIC soportada en la entrega del bien inmueble o, cuando no cumpliéndose lo anterior, en función de su destino previsible, los bienes inmuebles adquiridos vayan a ser utilizados, total o parcialmente, en la realización de operaciones que origine el derecho a la deducción.

Las viviendas que pretende adquirir la nueva sociedad mercantil van a ser utilizados para su arrendamiento sin prestar servicio propios de la industria hostelería.

El artículo 50.Uno.23º de la Ley 19/1994 dispone:

"Uno.- Están exentas del Impuesto General Indirecto Canario las siguientes operaciones:

(...)

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:

(...)

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.

(...)"

Conforme a este precepto, el servicio de arrendamiento de viviendas que pretende efectuar la nueva sociedad mercantil se encontraría sujeto y exento del IGIC.

El artículo 28.1 de la Ley 20/1991 dispone:

"*1. Los sujetos pasivos podrán deducir de las cuotas del Impuesto General Indirecto Canario devengadas como consecuencia de entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen en las Islas Canarias las que, devengadas en dicho territorio, hayan soportado en las adquisiciones o importaciones de bienes o en los servicios que les hayan sido prestados, en la medida en que dichos bienes o servicios se utilicen en la realización de las operaciones sujetas y no exentas al Impuesto o en las demás operaciones determinadas en el número 4 del artículo siguiente de esta Ley."*

Por otra parte, el artículo 29.4.1º.a) de la Ley 20/1991 dispone:

"*4. Las cuotas soportadas y la carga impositiva implícita reseñada en el número anterior serán deducibles en la medida en que los bienes o servicios cuya adquisición o importación determinen el derecho a la deducción, se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las siguientes operaciones:*
1º. Las efectuadas en las Islas Canarias que se indican a continuación:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas en el Impuesto General Indirecto Canario."

De acuerdo con estos preceptos, y en función del destino previsible, las viviendas que pretende adquirir la nueva sociedad mercantil consultante se utilizarán exclusivamente en

prestaciones de servicios exentas por aplicación de lo dispuesto en el artículo 50.Uno.23º de la Ley 4/2012. Este supuesto de exención no da derecho a la deducción de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen en la realización del arrendamiento de vivienda sin obligación de prestar servicios propios de la industria hotelera.

Derivado de todo lo expuesto, es la imposibilidad de renuncia a la exención prevista en en el artículo 50.Cinco de la Ley 4/2012.

El artículo 4.4 de la Ley 20/1991, regulador del deslinde entre el IGIC y la modalidad "transmisiones patrimoniales onerosas" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, ITPAJD), 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.*"

Conforme a este precepto, la adquisición de las viviendas que pretende efectuar la nueva sociedad mercantil estará sujeta y exenta al IGIC y sujeta a la modalidad de "transmisiones patrimoniales onerosas" del ITPAJD.

La siguiente cuestión planteada es la aplicación a la adquisición de las viviendas de la exención prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias. Este precepto regula exenciones aplicables a operaciones sujetas al IGIC y al ITPAJD. Estando, como hemos concluido, la adquisición de las viviendas sujetas al ITPAJD no cabe pronunciamiento por parte de este centro directivo sobre la aplicación a la citada adquisición de la exención prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994, siendo competente la Subdirección general de impuestos patrimoniales, tasas y precios públicos de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

TERCERO.- Conforme con todo lo expuesto, es criterio de este centro directivo:

- La entrega de las viviendas a la nueva sociedad mercantil está sujeta y exenta del IGIC por aplicación de lo dispuesto en el artículo 50.Uno.22º de la Ley 4/2012.

- No cabe la renuncia a la exención prevista en el artículo 50.Uno.22º de la Ley 4/2012, puesto que se pretende utilizar las viviendas adquiridas para su arrendamiento sin obligación de prestar servicios propios de la industria hotelera. Este servicio de arrendamiento se encuentra sujeto y exento del IGIC por aplicación de lo dispuesto en el artículo 50.Uno.23º de la Ley 4/2012, sin que permita deducir las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen en el desarrollo de esta actividad de arrendamiento.

- La entrega de las viviendas a la nueva sociedad mercantil está sujeta y exenta del IGIC y, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 4.4 de la Ley 20/1991, sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD.

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, 23 de mayo de 2015

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA Y PLANIFICACIÓN

Luís Guillermo Padilla Macabeo