Gobierno de Canarias
Consejería de Economía, Hacienda y Seguridad
Viceconsejería de Hacienda y Planificación

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 1731 (09/06/15)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 51.1.d) Ley 4/2012 Art. 58.Uno.1 Ley 4/2012

CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad mercantil consultante promotor de 26 viviendas y garajes con calificación provisional de viviendas protegidas en arrendamiento a 25 años de régimen especial, pretende entregar, previa autorización administrativa, dicha promoción a otro empresario.

Consulta sobre la aplicación a esta entrega del tipo cero previsto en el artículo 58.Uno.1 de la Ley 4/2012.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

A la entrega de la promoción de 26 viviendas y garajes con calificación provisional de viviendas protegidas en arrendamiento a 25 años de régimen especial efectuada por su promotor a otro empresario, no le resulta de aplicación el tipo cero previsto en el artículo 58.Uno.1 de la Ley 4/2012, siendo de aplicación el tipo general del 7 por ciento.

Avda. Tres de Mayo nº 2-6ª Planta
38003 Santa Cruz de Tenerife
Tfno: 922 47 66 38 – Fax: 922 47 66 73

Avda. Tres de Mayo nº 2-6ª Planta
38003 Santa Cruz de Tenerife
Tfno: 922 47 66 38 – Fax: 922 47 66 73

Visto el escrito presentado por , en el que formula consulta tributaria en relación con el 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 artículo único del Decreto 12/2004, de 10 de febrero, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La entidad mercantil consultante promotor de 26 viviendas y garajes con calificación provisional de viviendas protegidas en arrendamiento a 25 años de régimen especial, pretende entregar, previa autorización administrativa, dicha promoción a otro empresario.

Consulta sobre la aplicación a esta entrega del tipo cero previsto en el artículo 58.Uno.1 de la Ley 4/2012.

SEGUNDO.- Debemos partir del hecho de la posibilidad de transmisión por promoción completa de viviendas protegidas para arrendamiento, conforme al artículo 36 del Decreto 135/2009, de 20 de octubre, por el que se regulan las actuaciones del Plan de Vivienda de Canarias para el período 2009-2012 (en adelante, Decreto 135/2009), que dispone:

> *"1. Los propietarios de viviendas protegidas para arrendamiento podrán ceder su gestión a organismos públicos, entidades sin ánimo de lucro o sociedades cuyo objeto social incluya expresamente el arrendamiento de viviendas, con la obligación, por parte de los gestores, de atenerse a las condiciones, compromisos, plazos y rentas máximas establecidas en este Decreto.*
>
> *2. Asimismo, los propietarios de viviendas protegidas para arrendamiento podrán enajenarlas por promociones completas a cualquiera de las personas a las que se refiere el apartado anterior. También podrán enajenar viviendas aisladas, cuando los adquirentes sean organismos públicos, empresas públicas o entidades sin ánimo de lucro.*
>
> *- Las enajenaciones podrán efectuarse en cualquier momento, sin sujeción a los precios máximos de referencia que correspondan, previa autorización del Instituto Canario de la Vivienda.*
>
> *3. El titular de la promoción deberá acompañar a la solicitud de enajenación la documentación que se establezca mediante resolución del Director del Instituto Canario de la Vivienda, prevista en el artículo 4.1 de este Decreto.*

Avda. Tres de Mayo nº 2-6ª Planta
38003 Santa Cruz de Tenerife
Tfno: 922 47 66 38 – Fax: 922 47 66 73

- Los nuevos propietarios deberán cumplir las obligaciones inherentes a la calificación definitiva de las viviendas, y atenerse a las condiciones, compromisos, plazos y rentas máximas establecidos en este Decreto, subrogándose en los derechos y obligaciones de los transmitentes, y pudiendo subrogarse, total o parcialmente, en las ayudas financieras que éstos hubieran obtenido.

Los propietarios a que se refiere este artículo podrán conservar la gestión de las viviendas o promociones enajenadas.

4. Una vez formalizada la enajenación la entidad adquirente deberá presentar, ante el Instituto Canario de la Vivienda y en el plazo de un mes a partir de la inscripción registral, copia de la escritura pública de compraventa, al objeto de que el citado Organismo proceda a diligenciar, en la correspondiente calificación, la subrogación en la titularidad de la promoción.

A efectos de garantizar el cumplimiento de dicha obligación, el Registro de la Propiedad remitirá, de acuerdo con la legislación aplicable, al Instituto Canario de la Vivienda certificación literal del asiento de la inscripción. Igualmente dicha certificación podrá expedirse, previa solicitud cursada por el citado Instituto."

El artículo 58.Uno de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), dispone:

"Uno.- Tributarán en el Impuesto General Indirecto Canario al tipo impositivo del cero por ciento las siguientes operaciones relacionadas con las viviendas:

1. Las entregas de viviendas calificadas administrativamente como de protección oficial de régimen especial o de promoción pública, cuando se efectúen por sus promotores, incluidos los garajes y anexos situados en el mismo edificio que se transmitan conjuntamente. A estos efectos, el número de plazas de garaje no podrá exceder de una.

En las viviendas de promoción pública será necesario que sean financiadas exclusivamente por la Administración pública con cargo a sus propios recursos.

2. Las ejecuciones de obras, con o sin aportación de materiales, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista, que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de las viviendas calificadas administrativamente como de protección oficial de régimen especial.

3. Las ejecuciones de obra con o sin aportación de materiales, consecuencia de contratos directamente formalizados entre las Administraciones públicas y el

Avda. Tres de Mayo nº 2-6ª Planta
38003 Santa Cruz de Tenerife
Tfno: 922 47 66 38 – Fax: 922 47 66 73

contratista, que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de las viviendas calificadas administrativamente como de protección oficial de promoción pública.

A los efectos de lo dispuesto en este apartado, se asimilarán a las Administraciones públicas las empresas públicas cuyo objeto sea la construcción o rehabilitación de viviendas sociales.

4. Las ejecuciones de obra que tengan por objeto la instalación de armarios de cocina y de baño y armarios empotrados para las viviendas a que se refiere el apartado 1 anterior, que sean realizadas como consecuencia de contratos directamente formalizados con el promotor de la construcción o rehabilitación de dichas edificaciones.

5. Los arrendamientos de las viviendas previstas en el apartado 1 anterior cuando deriven de un contrato de arrendamiento con opción de compra."

Antes de entrar en el análisis de este precepto, debemos señalar que el tipo cero se configura como un auténtico beneficio fiscal con, incluso, un alcance mayor que una exención limitada en el IGIC. En efecto, ante una entrega o prestación de servicio sujeta al tipo cero no solo no existe obligación de repercusión del Impuesto, sino que la realización de dicha operación permite la deducción de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen en la realización de la misma (artículos 28 y 29.4.1º de la Ley 20/1991). Nos encontramos, por tanto, ante una operación asimilable a una exención plena.

Derivado de ello, resulta aplicable la prohibición de la analogía contemplada en el artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que dispone:

"*No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estricto el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales."*

La consideración del tipo cero como beneficio fiscal y su interpretación restrictiva ha sido reconocida por el Tribunal Supremo (recurso de casación 1042/2012, Sección Segunda de la Sala de la Contencioso-Administrativo) en su sentencia de 18 de septiembre de 2014 (último párrafo de su Fundamento de Derecho Cuarto).

Si se efectúa un análisis del artículo 58.Uno de la Ley 4/2012, y circunscribiéndonos a las viviendas calificadas administrativamente como de protección oficial de régimen especial (las viviendas de nueva construcción o procedente de la rehabilitación destinadas al arrendamiento se califican de régimen especial cuando se cumplen los requisitos

establecidos en el artículo 27.2.a) del Decreto 135/2009), comprobamos un triple ámbito de tributación al tipo cero:

- La entrega de la vivienda.

- Determinadas ejecuciones de obras.

- El arrendamiento de la vivienda con opción de compra.

El único ámbito donde puede integrarse la entrega de la promoción objeto de consulta es el de la entrega de la vivienda contemplada en el apartado 1 del artículo 58.Uno de la Ley 4/2012; sin embargo, dicha operación sujeta a tipo cero se refiere a la entrega del promotor al usuario final, es decir a quien cumple las condiciones establecidas en artículo 27.2.a) del Decreto 135/2009: inquilino con ingresos familiares que no excedan de 2,5 el IPREM.

Es sintomática de la verdadera intención del legislador de que la entrega de la vivienda sujeta al tipo cero recogida en el artículo 58.Uno.1 de la Ley 4/2012 sea al consumidor final (el inquilino), el hecho de que disponga que el número de plazas de garaje que se puede entregar conjuntamente con la vivienda no podrá exceder de una.

Derivado de lo expuesto y de la interpretación restrictiva que se debe efectuar de la regulación del tipo cero, a la entrega objeto de consulta no le resulta de aplicación el tipo cero.

El artículo 51.1.d) de la Ley 4/2012 dispone:

"*1. En el Impuesto General Indirecto Canario serán aplicables los siguientes tipos de gravamen: (...)*

d) *El tipo general del 7 por ciento, aplicable a las entregas de bienes y prestaciones de servicios que no se encuentren sometidos a ninguno de los otros tipos impositivos previstos en el presente artículo*."

TERCERO.- Como consecuencia de todo lo anterior, es criterio vinculante de este centro directivo que a la entrega de la promoción de 26 viviendas y garajes con calificación provisional de viviendas protegidas en arrendamiento a 25 años de régimen especial efectuada por su promotor a otro empresario, no le resulta de aplicación el tipo cero previsto en el artículo 58.Uno.1 de la Ley 4/2012, siendo de aplicación el tipo general del 7 por ciento.

Avda. Tres de Mayo nº 2-6ª Planta
38003 Santa Cruz de Tenerife
Tfno: 922 47 66 38 – Fax: 922 47 66 73

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, 9 de junio de 2015

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA Y PLANIFICACIÓN

P.S. EL VICECONSEJERO DE ECONOMÍA Y ASUNTOS ECONÓMICOS CON LA UNIÓN EUROPEA (ORDEN Nº 175 DE 31/03/2015)

Ildefonso Socorro Quevedo

Avda. Tres de Mayo nº 2-6ª Planta
38003 Santa Cruz de Tenerife
Tfno: 922 47 66 38 – Fax: 922 47 66 73