Gobierno de Canarias
Consejería de Hacienda y Relaciones con la Unión Europea
Viceconsejería de Hacienda y Relaciones con la Unión Europea

Servicio de Política Tributaria
Avda. José Manuel Guimerá, nº 10 - Edf. Servicios Múltiples II Planta 5ª | CP 38003 Santa Cruz de Tenerife | Tfno: 922 475 100

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 2187 (06/09/2023)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO A EFECTO DE NOTIFICACIÓN**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 4.4 Ley 20/1991 Art. 19.1.2º.g) Ley 20/1991 Art. 23.2 Ley 20/1991 Art. 50.Uno.22º Ley 4/2012

CUESTIÓN PLANTEADA

Un empresario desarrolla la actividad de promoción y arrendamiento inmobiliario en varios edificios de su propiedad. Tiene intención de transmitir por precio único un edificio de viviendas y oficinas. El edificio fue objeto de rehabilitación hace tres años y no tiene división horizontal. Desde la finalización de la rehabilitación, determinadas viviendas y oficinas, susceptibles de uso autónomo respecto del resto, han sido destinadas al arrendamiento sin opción de compra a terceros, si bien solo una vivienda y una oficina han sido arrendadas durante más de dos años. El adquirente del edificio será un tercero distinto de los arrendatarios.

Se consulta la tributación de la transmisión del edificio en el IGIC.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

La entrega de las partes del edificio que han sido utilizadas ininterrumpidamente durante más de dos años por personas distintas del adquirente (una vivienda y un local), estaría sujeta y exenta al IGIC, conforme al artículo 50.Uno.22º de la Ley 4/2012, por no tratarse de la primera entrega de una edificación, estando sujeta a la modalidad "transmisiones patrimoniales onerosas" del ITPAJD. En la transmisión de las partes del edificio que han sido utilizadas ininterrumpidamente durante menos de dos años o no utilizadas, estaríamos ante la primera entrega de una edificación sujeta y no exenta al IGIC.

Puesto que la totalidad del edificio es transmitido por precio único y las viviendas y locales, aunque integrados en el mismo edificio, están destinados a usos diferentes, estamos ante de bienes de distinta naturaleza, en la fijación de la base imponible imputable a la entrega de las partes del edificio sujeta y no exenta al IGIC, resulta aplicable la regla especial de determinación de la base imponible prevista en el artículo 23.2 de la Ley 20/1991. La base imponible correspondiente a las partes del edificio que han sido utilizadas ininterrumpidamente durante más de dos años, sujeta a la modalidad "transmisiones patrimoniales onerosas" del ITPAJD, se determinará de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 10 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba

el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

En el caso de ejercitarse la renuncia a la exención del artículo 50.Uno.22º de la Ley 4/2012, se produciría la inversión del sujeto pasivo en el empresario adquirente, debiendo éste declarar la cuota del IGIC devengada relativa a la entrega de las partes del edificio que han sido utilizadas ininterrumpidamente durante más de dos años. Será aplicable el artículo 23.2 de la Ley 20/1991 para la determinación de la base imponible necesaria para el cálculo de la cuota devengada que debe declarar el empresario transmitente, por las partes del edificio no utilizadas ininterrumpidamente durante más de dos años, o no utilizadas, y la base imponible para el cálculo de la cuota devengada que debe declarar el empresario adquirente, por las partes del edificio utilizadas ininterrumpidamente durante más de dos años.

En ningún caso, la suma de las bases imponibles que debe declarar el transmitente y el adquirente puede ser ni inferior ni superior a la contraprestación única pactada; ello obliga al sujeto pasivo y al sujeto pasivo por inversión a aplicar la regla prevista en el artículo 23.2 de la Ley 20/1991 en coordinación.

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 22.3.C).k) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Hacienda, Presupuestos y Asuntos Europeos aprobado por el Decreto 175/2022, de 3 de agosto, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- Un empresario desarrolla la actividad de promoción y arrendamiento inmobiliario en varios edificios de su propiedad. Tiene intención de transmitir por precio único un edificio de viviendas y oficinas. El edificio fue objeto de rehabilitación hace tres años y no tiene división horizontal. Desde la finalización de la rehabilitación, determinadas viviendas y oficinas, susceptibles de uso autónomo respecto del resto, han sido destinadas al arrendamiento sin opción de compra a terceros, si bien solo una vivienda y una oficina han sido arrendadas durante más de dos años. El adquirente del edificio será un tercero distinto de los arrendatarios.

Se consulta la tributación de la transmisión del edificio en el IGIC.

SEGUNDO.- Presumimos que cuando el consultante hace mención a que el edificio ha sido objeto de rehabilitación, se refiere que se han cumplido las condiciones recogidas en el artículo 50.Cuatro de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012).

Nos encontramos ante la entrega onerosa de un bien inmueble situado en Canarias integrado en el patrimonio empresarial de un empresario, por lo que no cabe ninguna duda de que estamos ante una operación sujeta al IGIC, conforme a los artículos 4.1, 5.2.2º y 5.6 de la Ley 20/1991.

No obstante, el artículo 4.4 de la Ley 20/1991, regulador del deslinde entre el IGIC y el 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."

De este precepto se desprenden los siguientes criterios generales:

a) Las operaciones sujetas al IGIC no estarán sujetas a la modalidad "transmisiones patrimoniales onerosas" del ITPAJD.

b) Las operaciones sujetas al IGIC pueden estar sujetas a las modalidades "operaciones societarias" y "actos jurídicos documentados" del ITPAJD.

A estos efectos, determinadas operaciones en el ámbito inmobiliario sujetas y exentas del IGIC se consideran sujetas a la modalidad "transmisiones patrimoniales onerosas" del ITPAJD: las

entregas y arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de goce o disfrute sobre los mismos, cuando estén exentas del IGIC, salvo en aquellos casos en que el sujeto pasivo transmitente renuncie a la exención en los términos establecidos en el artículo 50.Cinco de la Ley 4/2012.

El único supuesto de exención en el IGIC que pudiera ser de aplicación a la entrega del edificio objeto de consulta, es el previsto en el artículo 50.Uno.22º de la Ley 4/2012, que dispone:

"*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."

Tratándose de edificaciones cuya construcción o rehabilitación esté terminada, la exención es aplicable a las segundas y ulteriores entregas de tales edificaciones. Se determina indirectamente qué se entiende por segunda o ulterior entrega de edificación a través de determinar qué se considera primera entrega:

- Que la entrega sea realizada por el promotor de la construcción o de la rehabilitación.

- Que la construcción o rehabilitación de la edificación objeto de entrega esté terminada.

- Que la edificación no haya sido utilizada ininterrumpidamente 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. No obstante, no pierde la consideración de prime-

ra entrega cuando habiéndose utilizado ininterrumpidamente durante más de dos años, sea el adquirente quien utilizó la edificación durante el referido plazo.

De la información aportada en la petición de consulta se desprende lo siguiente:

i) El edificio objeto de entrega está rehabilitado, teniendo en cuenta el concepto de rehabilitación contenido en el artículo 50.Cuatro de la Ley 4/2012.

ii) El sujeto pasivo transmitente es el promotor de la rehabilitación.

iii) Sólo una vivienda y una oficina han sido objeto de utilización ininterrumpida durante más de dos años; el resto de las viviendas o locales han sido utilizados por un tiempo inferior a dos años o no utilizadas.

Aunque el edificio que se pretende transmitir constituye una única finca registral, puesto que no ha sido objeto de división horizontal, lo cierto es que las viviendas y oficinas que conforman el edificio son susceptibles de un aprovechamiento separado e independiente del resto, lo que ha permitido la suscripción de contratos de arrendamiento independiente de las oficinas y viviendas. Pues bien, este hecho de uso autónomo de las viviendas y locales debe trasladarse también para el análisis de la exención prevista en el artículo 50.Uno.22º de la Ley 4/2012.

Por tanto, en la medida en que partes del edificio susceptibles de uso autónomo han sido utilizadas ininterrumpidamente durante más de dos años por personas distintas del adquirente, la entrega de esa parte del edificio se encuentra sujeta y exenta al IGIC, estando sujeta a la modalidad "transmisiones patrimoniales onerosas" del ITPAJD, dado que en este caso, no estaríamos ante una primera entrega de una edificación.

Cuestión distinta, son las partes del edificio susceptibles de uso autónomo que han sido utilizadas ininterrumpidamente durante menos de dos años o no utilizadas; en este caso, nos encontraríamos ante la primera entrega de una edificación sujeta y no exenta al IGIC.

Debemos señalar la posibilidad de renuncia a la exención prevista en el artículo 50.Cinco de la Ley 4/2012, debiéndose contemplar dos escenarios:

A) Se ejercita la renuncia.

En este supuesto la entrega de la totalidad de las viviendas y locales estarían sujetas y no exentas al IGIC. Ahora bien, debe tenerse en cuenta la inversión del sujeto pasivo contemplada en el artículo 19.1.2º.h) 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 efectuadas como consecuencia de un proceso concursal.

– 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.

– Las entregas efectuadas en ejecución de la garantía constituida sobre los bienes inmuebles, entendiéndose, asimismo, que se ejecuta la garantía cuando se transmite el inmueble a

cambio de la extinción total o parcial de la deuda garantizada o de la obligación de extinguir la referida deuda por el adquirente"

Por tanto, la cuota del IGIC devengada correspondiente a la entrega de las partes del edificio que disponen de la consideración de primera entrega, será declarada por el sujeto pasivo transmitente; mientras que la cuota devengada correspondiente a la entrega de la parte del edificio que no dispone de la consideración de primera entrega por la que se ha renunciado a la exención, deberá ser declarada por el empresario adquirente dado que se invierte en él la condición de sujeto pasivo.

Dada la existencia de un precio único de transacción pero con dos obligados tributarios que deben declarar la cuota devengada y puesto que para la determinación de ésta es absolutamente necesario fijar la base imponible, evidentemente la base imponible debe repartirse.

En el supuesto objeto de consulta nos encontramos con la adquisición a precio único de bienes, aunque integrados en el mismo edificio, destinados a usos diferentes, por lo que estamos ante de bienes de distinta naturaleza. Esta circunstancia obliga a aplicar la regla especial de determinación de la base imponible prevista en el artículo 23.2 de la Ley 20/1991, que dispone:

"*2. Cuando en una misma operación y por precio único se entreguen bienes o se presten servicios de diversa naturaleza, incluso en los supuestos de transmisión de la totalidad o parte de un patrimonio empresarial, la base imponible correspondiente a cada uno de ellos se determinará en proporción al valor de mercado de los bienes entregados o de los servicios prestados.*

Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará cuando dichos bienes o servicios constituyan el objeto de prestaciones accesorias de otra principal sujeta al impuesto."

Dicho valor de mercado se determinará conforme a lo previsto en el segundo párrafo del artículo 23.3.c) de la Ley 20/1991 que establece lo siguiente:

"(...)A los efectos de esta Ley, se entenderá por valor normal de mercado aquél que, para adquirir los bienes o servicios en cuestión en ese mismo momento, un destinatario, en la misma fase de comercialización en la que se efectúe la entrega de bienes o prestación de servicios, debería pagar en el territorio de aplicación del Impuesto en condiciones de libre competencia a un proveedor independiente.(...).".-

En ningún caso, la suma de las bases imponibles que debe declarar el transmitente y el adquirente puede ser ni inferior ni superior a la contraprestación única pactada; ello obliga al sujeto pasivo y al sujeto pasivo por inversión a aplicar la regla prevista en el artículo 23.2 de la Ley 20/1991 en coordinación.

La utilización obligatoria de la regla especial prevista en el artículo 23.2 de la Ley 20/1991, impide que se determinen las bases imponibles, en función de la relación de los metros cuadrados de las viviendas y de locales respecto a los metros totales.

B) No se ejercita la renuncia.

En este supuesto, la entrega de las viviendas y locales susceptibles de uso autónomo que se han utilizado menos de dos años o que no se han utilizado, está sujeta al IGIC y no exenta. En la determinación de la base imponible correspondiente a la entrega de estas viviendas y locales, se aplicará lo expresado en el apartado A) anterior.

La transmisión de la vivienda y local que se ha utilizado ininterrumpidamente durante más de dos años, está sujeta a la modalidad de "transmisiones patrimoniales onerosas" del ITPAJD, sin que este centro directivo sea competente para emitir consulta sobre la base imponible en este tribu-

to. En cualquier caso, se encuentra regulado en el artículo 10 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

TERCERO.- Conforme a lo expuesto, es criterio de este centro directivo que la entrega de las partes del edificio que han sido utilizadas ininterrumpidamente durante más de dos años por personas distintas del adquirente (una vivienda y un local), estaría sujeta y exenta al IGIC, conforme al artículo 50.Uno.22º de la Ley 4/2012, por no tratarse de la primera entrega de una edificación, estando sujeta a la modalidad "transmisiones patrimoniales onerosas" del ITPAJD. En la transmisión de las partes del edificio que han sido utilizadas ininterrumpidamente durante menos de dos años o no utilizadas, estaríamos ante la primera entrega de una edificación sujeta y no exenta al IGIC.

Puesto que la totalidad del edificio es transmitido por precio único y las viviendas y locales, aunque integrados en el mismo edificio, están destinados a usos diferentes, estamos ante de bienes de distinta naturaleza, en la fijación de la base imponible imputable a la entrega de las partes del edificio sujeta y no exenta al IGIC, resulta aplicable la regla especial de determinación de la base imponible prevista en el artículo 23.2 de la Ley 20/1991. La base imponible correspondiente a las partes del edificio que han sido utilizadas ininterrumpidamente durante más de dos años, sujeta a la modalidad "transmisiones patrimoniales onerosas" del ITPAJD, se determinará de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 10 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

En el caso de ejercitarse la renuncia a la exención del artículo 50.Uno.22º de la Ley 4/2012, se produciría la inversión del sujeto pasivo en el empresario adquirente, debiendo éste declarar la cuota del IGIC devengada relativa a la entrega de las partes del edificio que han sido utilizadas ininterrumpidamente durante más de dos años. Será aplicable el artículo 23.2 de la Ley 20/1991 para la determinación de la base imponible necesaria para el cálculo de la cuota devengada que debe declarar el empresario transmitente, por las partes del edificio no utilizadas ininterrumpidamente durante más de dos años, o no utilizadas, y la base imponible para el cálculo de la cuota devengada que debe declarar el empresario adquirente, por las partes del edificio utilizadas ininterrumpidamente durante más de dos años.

En ningún caso, la suma de las bases imponibles que debe declarar el transmitente y el adquirente puede ser ni inferior ni superior a la contraprestación única pactada; ello obliga al sujeto pasivo y al sujeto pasivo por inversión a aplicar la regla prevista en el artículo 23.2 de la Ley 20/1991 en coordinación.

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, 6 de septiembre de 2023

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA Y RELACIONES

CON LA UNIÓN EUROPEA

Gabriel Megías Martínez