Gobierno de Canarias
Consejería de Hacienda
Viceconsejería de Hacienda y Planificación

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 1808 (15/12/16)

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

CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad mercantil consultante tiene intención de transmitir una serie de viviendas y locales comerciales que, en su momento, había adquirido en estado de construcción, con el compromiso por parte del vendedor de efectuar las actuaciones necesarias para finalizar las obras.

Se consulta si la pretendida transmisión inmobiliaria tributaría por IGIC o por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas (TPO) del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD).

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Conforme con todo lo expuesto, es criterio de este centro directivo que la entrega de viviendas y locales comerciales que la consultante había adquirido en estado de construcción, con el compromiso por parte del vendedor de efectuar las actuaciones necesarias para finalizar la obra, constituye primera entrega de edificaciones sujeta a IGIC, sin exención, de conformidad con lo dispuesto en el párrafo segundo del artículo 50.Uno.22º de la Ley 4/2012.

Ahora bien, si los inmuebles hubiesen sido objeto de utilización por la propia consultante o por titulares de derechos reales de goce o disfrute o arrendatarios sin opción de compra por plazo igual o superior a dos años -salvo que los adquirentes sean quienes utilizaron los bienes durante el referido plazo- la transmisión de los mismos tendría la consideración de segunda entrega de edificaciones, quedando exenta de tributación por IGIC, y sujeta a la modalidad de TPO del ITPAJD, salvo renuncia a la exención por parte de la consultante.

En este último caso, producida la renuncia a la exención de IGIC, se invertiría la condición de sujetos pasivos en los adquirentes de los inmuebles, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 19.1.2º.g) de la Ley 20/1991, cuando se trate de empresarios o profesionales, establecidos en Canarias, o entes públicos, en todo caso.

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 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 entidad mercantil consultante tiene intención de transmitir una serie de viviendas y locales comerciales que, en su momento, había adquirido en estado de construcción, con el compromiso por parte del vendedor de efectuar las actuaciones necesarias para finalizar las obras.

Se consulta si la pretendida transmisión inmobiliaria tributaría por IGIC o por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas (TPO) del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD).

SEGUNDO.- De conformidad con lo dispuesto en el artículo 4.1 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) están sujetas a IGIC por el concepto de entregas de bienes y prestaciones de servicios: *"las efectuadas por empresarios y profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional"*.

El mismo precepto, en su apartado 4, dispone (el subrayado es nuestro):

> *"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."*

Por su parte, el artículo 50.Uno.22º de la Ley territorial 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), declara exentas del IGIC (el subrayado es nuestro):

> *"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."

La cuestión a dilucidar es si la operación inmobiliaria planteada por la consultante constituye una primera entrega de edificación sujeta sin exención a IGIC o, por el contrario, nos encontramos ante una segunda entrega que, por estar exenta del Impuesto (salvo renuncia al beneficio fiscal), tributaría por la modalidad TPO del ITPAJD.

La propia norma transcrita anteriormente establece las dos condiciones que debe reunir una transmisión de edificación para ser considerada como primera entrega:

1º.- Debe tener por objeto una **edificación** cuya construcción o rehabilitación esté **terminada**.

2º.- Ha de efectuarse por el **promotor** de la edificación.

3º.- Es preciso **que la edificación no haya sido utilizada ininterrumpidamente por un plazo igual o superior a dos años** por su propietario, titulares de derechos reales de goce o disfrute o arrendatarios sin opción de compra, salvo que el que vaya a adquirir el bien sea quien utilizó el inmueble durante dicho plazo.

A tenor del escrito de consulta resulta evidente la concurrencia del primero de los requisitos citados. Procede determinar, por tanto, si la consultante, que adquirió una serie de inmuebles en estado construcción encargando al transmitente su terminación, puede ser considerada como la promotora de los mismos. Por lo que respecta al tercer requisito, y a falta de mayor concreción en dicho escrito, no es posible concluir si los bienes han sido o no objeto de utilización, en los términos que prevé el artículo 50.Uno.22º de la Ley 4/2012. Ello hace necesario analizar cuáles serían las consecuencias tributarias de una y otra situación.

TERCERO.- En este apartado abordamos la primera de dichas cuestiones, es decir, si la entidad consultante ha sido la promotora de las viviendas y locales comerciales que pretende enajenar.

No existe en la regulación del IGIC un concepto de promotor, por lo que, al amparo de lo dispuesto en el artículo 12.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que prevé que: *"En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda"*, debemos acudir a la legislación de carácter general.

Así pues, en primer lugar, nos podemos apoyar en la definición de promotor contenida en el Real Decreto 1627/1997, de 24 de octubre, por el que se establecen disposiciones mínimas de seguridad y salud en las obras de construcción:

"*Promotor: cualquier persona física o jurídica por cuenta de la cual se realice una obra."*

Por otra parte, cabe hacer mención al artículo 9.1 de la Ley 38/1999, de 5 de noviembre, de ordenación de la edificación, que define el concepto en estos términos:

"*1. Será considerado promotor cualquier persona, física o jurídica, pública o privada, que, individual o colectivamente, decide, impulsa, programa y financia, con recursos propios o ajenos, las obras de edificación para sí o para su posterior enajenación, entrega o cesión a terceros bajo cualquier título*."

En el mismo sentido, el Anexo III del Real Decreto 314/2006, de 17 de marzo, por el que se aprueba el Código Técnico de la Edificación, se refiere al promotor como "*el agente de la edificación que decide, impulsa, programa y financia las obras de edificación*".

Con este punto de partida, pueden sentarse los rasgos caracterizadores de este operador jurídico, a saber: tiene una intervención decisiva en todo el proceso de construcción, la obra se realiza en su beneficio y se encamina al tráfico de venta de terceros, dichos terceros confían en su prestigio comercial, actúa como garante de la construcción correcta, contrata y

elige a los técnicos y está obligado frente a los compradores a llevar a cabo una obra sin deficiencias.

Centrándonos en el supuesto planteado por la consultante, destacan en la escritura pública de compraventa por la que la entidad adquirió los correspondientes bienes las siguientes estipulaciones:

"*TERCERA.- Las CUARENTA Y TRES fincas objeto de compraventa se hallan en estado de construcción, extremo que declara conocer y aceptar la parte compradora, declarando asimismo su conocimiento del estado actual de ejecución de las obras.*

CUARTA.- La parte vendedora, dado el estado de construcción en que se encuentra el objeto de la presente compraventa, queda obligada a cumplir los siguientes pactos habidos entre las partes:

1.- La construcción de los inmuebles será ejecutada adaptándose a lo especificado en el proyecto. En lo que hace referencia a las calidades constructivas, se ajustarán a las especificaciones indicadas en el proyecto. Cualquier modificación sustancial del proyecto deberá contar con el Visto Bueno de (....) [la consultante]*, siempre con igual calidad, dotaciones, equipamiento y terminación a los del resto de viviendas de la unidad.*

A tal fin, ... [la consultante] *queda autorizada a ejercer, directamente o a través de sus técnicos, de forma permanente y en cualquier momento, el control de la calidad de los materiales empleados y la sujeción de los trabajos al proyecto aprobado. Si observara alguna anomalía lo anunciará inmediatamente a (...)* [la vendedora] *o al Arquitecto-Director de la obra, para su comprobación y subsanación en su caso (...)*

2.- El plazo de entrega de los inmuebles objeto de compraventa se establece de modo improrrogable para el día CUATRO DE JULIO DEL AÑO DOS MIL CUATRO (...)

Asimismo, deberán de encontrarse dentro del referido plazo totalmente terminados y aptos para ser ocupados y utilizados, dotados de todas las instalaciones y servicios adecuados, solicitadas las correspondientes autorizaciones administrativas y con los boletines de agua y electricidad debidamente diligenciados y con las tasas abonadas ante los organismos competentes."

De acuerdo con ello, y demás datos incorporados en la escritura, a criterio de este centro directivo, la consultante entra dentro del concepto de promotor ya que fue quien impulsó y financió la terminación de los inmuebles, y asumió el control de la calidad y la sujeción al proyecto aprobado de las obras.

Por lo expuesto hasta el momento podemos concluir que concurren los dos primeros requisitos que debe reunir una transmisión de edificación para ser considerada como primera entrega, a efectos de lo dispuesto en el artículo 50.Uno.22º de la Ley 4/2012.

CUARTO.- Tal y como se apuntó con anterioridad, nada se dice en el escrito de consulta sobre el destino dado a las viviendas y locales comerciales, de las que la consultante tomó posesión material en el año 2004, una vez terminadas aquéllas, y que tiene intención de transmitir en la actualidad. Tampoco se facilita información sobre el objeto social de la entidad, lo que podría arrojar alguna luz al respecto. Se hace necesario, en consecuencia, plantear dos hipótesis: la de que los inmuebles hubieran sido objeto de utilización en la forma que establece el artículo 50.Uno.22º de la Ley 4/2012, y de la que hubieran permanecido en desuso (o hubieran sido utilizados por plazo inferior al contemplado legalmente), ya que, como es sabido, dicha circunstancia condiciona la tributación de la ulterior transmisión de los mismos. Según se indicó en el apartado anterior, partimos de la base de que la entrega la efectúa el promotor. Así pues:

1º.- Si la finca objeto de transmisión hubiese sido utilizada, de forma ininterrumpida, por su propietario (la consultante) o por titulares de derechos reales de goce o disfrute o arrendatarios sin opción de compra durante un plazo igual o superior a dos años, estaríamos ante una segunda entrega de edificación, sujeta y exenta de IGIC. Existe una salvedad en este caso, y es la de que el propio adquirente fuera quien utilizó el inmueble durante dicho plazo, en cuya hipótesis, la operación constituiría una primera entrega, sujeta al Impuesto, sin exención.

2º.- Si la vivienda o local a enajenar hubiera permanecido en desuso, o hubiera sido objeto de utilización por plazo inferior al establecido legalmente, nos encontraríamos ante una primera entrega sujeta y no exenta de IGIC.

QUINTO.- De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 4.~~1~~, párrafo segundo, de la Ley 20/1991, las entregas de bienes inmuebles que gocen de exención en el IGIC, tributan por el concepto de TPO del ITPAJD salvo que el sujeto pasivo renuncie a la exención, en los términos que establece el artículo 50.Cinco de la Ley 4/2012 que 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.".

En el supuesto de producirse la renuncia a la exención, por concurrir las circunstancias y condiciones previstas en el precepto transcrito, habrá que estar a lo dispuesto en el artículo 19.1.2º.g) de la Ley 20/1991, según el cual:

"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 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."

En su virtud, serían sujetos pasivos los adquirentes de los correspondientes bienes cuando se trate de empresarios o profesionales, establecidos en Canarias, o entes públicos, en todo caso.

SEXTO.- Conforme con todo lo expuesto, es criterio de este centro directivo que la entrega de viviendas y locales comerciales que la consultante había adquirido en estado de construcción, con el compromiso por parte del vendedor de efectuar las actuaciones necesarias para finalizar la obra, constituye primera entrega de edificaciones sujeta a IGIC, sin exención, de conformidad con lo dispuesto en el párrafo segundo del artículo 50.Uno.22º de la Ley 4/2012.

Ahora bien, si los inmuebles hubiesen sido objeto de utilización por la propia consultante o por titulares de derechos reales de goce o disfrute o arrendatarios sin opción de compra por plazo igual o superior a dos años -salvo que los adquirentes sean quienes utilizaron los bienes durante el referido plazo- la transmisión de los mismos tendría la consideración de segunda entrega de edificaciones, quedando exenta de tributación por IGIC, y sujeta a la modalidad de TPO del ITPAJD, salvo renuncia a la exención por parte de la consultante.

En este último caso, producida la renuncia a la exención de IGIC, se invertiría la condición de sujetos pasivos en los adquirentes de los inmuebles, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 19.1.2º.g) de la Ley 20/1991, cuando se trate de empresarios o profesionales, establecidos en Canarias, o entes públicos, en todo caso.

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, 15 de diciembre de 2016

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA Y PLANIFICACIÓN

Luís Guillermo Padilla Macabeo