GOBIERNO DE CANARIAS
CONSEJERÍA DE ECONOMÍA Y HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE:	**DOMICILIO:**
CONCEPTO IMPOSITIVO: Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA DE APLICACIÓN:** Artículo 4.4.a) Ley 20/1991 Artículo 10.1.22º Ley 20/1991 Artículo 10.1.23º Ley 20/1991 Artículo 10.1.24º Ley 20/1991 Artículo 10.1.31º Ley 20/1991 Artículo 28.1 Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA:

La persona física consultante manifiesta que, con fecha 14 de octubre de 1981, la vivienda objeto de consulta fue adjudicada a su padre, fallecido en el año 1999, en régimen de arrendamiento especial, por el Patronato de Casas Militares. La consultante ostenta actualmente la titularidad de la subrogación en el contrato de cesión de uso de dicha vivienda, según resolución del Instituto para la Vivienda de las Fuerzas Armadas (INVIFAS), de fecha 14 de junio de 2000, del cual adjunta fotocopia.

El INVIFAS le ha remitido recientemente una oferta de venta de dicha vivienda y, tratándose de la subrogación del primer y único contrato de alquiler que ha tenido la vivienda mencionada, y afirmando la consultante que no ha firmado ningún otro tipo de contrato posterior con el INVIFAS, se consulta en relación a la sujeción de dicha operación.

CONTESTACIÓN:

No supondrá la pérdida de la consideración de primera entrega de una vivienda a efectos del IGIC la realizada por su promotor - el INVIFAS – cuando el adquiriente sea, respecto a dicha vivienda, el titular de un derecho real de goce o disfrute o de un contrato de arrendamiento sin opción de compra o bien la persona legalmente beneficiaria de la subrogación *mortis causa* de dicho titular, aunque hayan utilizado dicho inmueble ininterrumpidamente durante un plazo igual o superior a dos años. El requisito de que la promoción haya sido realizada por el INVIFAS se extiende al supuesto de que dicha vivienda haya sido adscrita al patrimonio de dicho organismo autónomo por parte del promotor original, Patronato de Casas Militares, siempre y cuando dicha adscripción no se hubiera encontrado sujeta al IGIC de haber sido de aplicación los supuestos de no sujeción establecidos en el artículo 9.1º de la Ley 20/1991.

De no recaer la condición de promotor del inmueble en el INVIFAS, o de la subrogación en la posición del promotor original en los términos previstos en el párrafo anterior, la entrega no tendrá la consideración de primera entrega a efectos del IGIC y será de aplicación la exención prevista en el artículo 10.1.22º de la Ley 20/1991.

En cualquier caso, tenga la consideración de primera entrega o de segunda o ulterior a efectos del IGIC, dado que el bien objeto de entrega es una parte de un edificio destinado exclusivamente a vivienda que ha sido utilizado en el arrendamiento especial

con tal destino por el INVIFAS, arrendamiento exento de IGIC en aplicación de la exención prevista en el artículo 10.1.23º de la Ley 20/1991, la entrega de la vivienda se encuentra igualmente exenta de IGIC en aplicación de la exención de carácter técnico establecida en el artículo 10.1.24º de la Ley 20/1991, y sujeta a la modalidad de "transmisiones patrimoniales onerosas" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Visto escrito, presentado en esta Consejería de Economía y Hacienda por la entidad consultante, en el que se formula consulta tributaria en relación al 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 artículo25.2 .t), del Decreto 12/2004, de 10 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda, emite la siguiente contestación:

PRIMERO: La persona física consultante manifiesta que, con fecha 14 de octubre de 1981, la vivienda objeto de consulta fue adjudicada a su padre, fallecido en el año 1999, en régimen de arrendamiento especial, por el Patronato de Casas Militares. La consultante ostenta actualmente la titularidad de la subrogación en el contrato de cesión de uso de dicha vivienda, según resolución del Instituto para la Vivienda de las Fuerzas Armadas (INVIFAS), de fecha 14 de junio de 2000, del cual adjunta fotocopia.

El INVIFAS le ha remitido recientemente una oferta de venta de dicha vivienda y, tratándose de la subrogación del primer y único contrato de alquiler que ha tenido la vivienda mencionada, y afirmando la consultante que no ha firmado ningún otro tipo de contrato posterior con el INVIFAS, se consulta en relación a la sujeción de dicha operación.

SEGUNDO: En anteriores consultas tributarias se ha analizado la naturaleza y funciones del Instituto para la Vivienda de las Fuerzas Armadas (INVIFAS), creado por el Real Decreto 1751/1990, de 20 de diciembre, conforme a las que se reconoce su consideración de empresario a efectos del IGIC, y en el desarrollo de cuya actividad empresarial se producen entregas de viviendas sujetas a dicho impuesto. Asimismo, se ha manifestado por este Centro Directivo que a dicho organismo autónomo, ente público institucional, no le es de aplicación la exención prevista en el artículo 10.1.31º de la Ley 20/1991.

En lo que se refiere a la exención prevista en el artículo 10.1.22º de la Ley 20/1991, es aplicable a las "*segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada la construcción o rehabilitación. (…)*

A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, 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 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. (…)

Las transmisiones no sujetas al Impuesto en virtud de lo establecido en el artículo 9, apartado 1º, de esta Ley no tendrán, en su caso, la consideración de primera entrega a efectos de lo dispuesto en este apartado. (…)"

Para que la transmisión objeto de consulta pueda tener la consideración de primera entrega en el IGIC, la entrega ha de ser realizada por el promotor de la edificación. La persona consultante

manifiesta que la vivienda objeto de consulta fue adjudicada en el año 1981 por el Patronato de Casas Militares. Dado que la creación del INVIFAS data del año 1990 (por Real Decreto 1751/1990, de 20 de diciembre) no es posible que haya sido promotor directo de la vivienda en cuestión, no obstante la exención prevista en el artículo 10.1.22º de la Ley 20/1991 prevé supuestos en que se produce una subrogación en la consideración de promotor a efectos de su aplicación, siendo el caso de las transmisiones no sujetas al Impuesto en virtud de lo establecido en el artículo 9.1º de la Ley, circunstancia que se hubiese producido si la adscripción al patrimonio propio del INVIFAS de la vivienda en cuestión fuese consecuencia de una transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional del promotor original de la misma. En este caso, subrogándose el INVIFAS en la posición del promotor original de la vivienda, la primera transmisión de la misma después de terminada su construcción estaría sujeta y no exenta de IGIC.

No obstante, 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 se asimilan a una primera entrega en el IGIC y, por tanto, la posterior transmisión estaría exenta del Impuesto. Sin embargo, expresamente se excluye dicha salvedad cuando sea precisamente el adquirente quien haya sido quien utilizó la edificación en el citado plazo.

La cuestión a dilucidar consiste en analizar si la subrogación en el contrato de arrendamiento entre el primer arrendatario y el actual, adquirente de la vivienda, extiende sus efectos a la exención prevista en el artículo 10.1.22º de la Ley 20/1991, o por el contrario, se entiende que el arrendatario inicial es persona distinta del adquirente y, habiéndose utilizado el inmueble por un período superior a dos años, la entrega constituye una segunda entrega exenta de IGIC.

La subrogación en cuestión - "subrogación *mortis causa*" - tiene su fundamento legal, en general, en el artículo 16 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, si bien en el caso concreto objeto de consulta, por un lado, el arrendamiento de vivienda militar se excluye expresamente de dicho marco legal en virtud de su artículo 5.b ("*Quedan excluidos del ámbito de aplicación de esta Ley:…El uso de las viviendas militares, cualquiera que fuese su calificación y régimen, que se regirán por lo dispuesto en su legislación específica.*") así como, de obviar la anterior exclusión, por iniciarse el contrato de arrendamiento con anterioridad a dicha Ley, lo que conlleva que deba tenerse en cuenta la Disposición Transitoria Segunda.B) de su texto legal. En cualquier caso, el artículo 6.2 de la Ley 26/1999, de 9 de julio, de medidas de apoyo a la movilidad geográfica, contempla la posibilidad de la cesión de uso de la vivienda militar del titular, en caso de fallecimiento, a su cónyuge o ascendientes/descendientes que convivieran con él. Sea cual sea la normativa legal aplicable, se asume la existencia de un derecho a la subrogación *mortis causa* en la titularidad del arrendamiento o derecho de uso para la resolución de la presente consulta.

Retomando el tenor literal del artículo 10.1.22º de la Ley 20/1991, se menciona la "*utilización ininterrumpida*" por los "*titulares de derechos reales de goce o disfrute o en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra*" respecto a la condición de que el adquirente "*sea quien utilizó la edificación durante el referido plazo*". Parece asumir dicho condicionante la regla general de que el titular del contrato de arrendamiento de vivienda sea necesariamente el usuario de la misma, y siempre teniendo como destino su vivienda permanente; sin embargo, el artículo 7 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos establece que "*el*

arrendamiento de vivienda no perderá esta condición aunque el arrendatario no tenga en la finca arrendada su vivienda permanente, siempre que en ella habiten su cónyuge no separado legalmente o de hecho, o sus hijos dependientes." Se desprende de todo ello que el concepto de "*utilización del inmueble*" ha de enmarcarse dentro del ámbito sujetivo que abarca la titularidad del derecho de arrendamiento de vivienda, que no sólo se restringe al arrendatario sino incluye a su cónyuge (o aquella persona que tenga relación análoga) y sus hijos dependientes. Es más, y por imperativo legal, permite situar en el lugar del titular del arrendamiento, en caso de fallecimiento de éste, a otros miembros de la unidad familiar (aparte del cónyuge o persona equivalente e hijos, a los ascendientes, hermanos o parientes colaterales con minusvalía igual o superior al setenta y cinco por ciento), pero siempre que haya habido convivencia con el arrendatario.

En conclusión, ha de entenderse satisfecho el requisito de la utilización ininterrumpida de la vivienda por el titular del derecho real de goce o disfrute o del arrendador como aquella que se haya producido en los términos previstos en el marco legal conforme al que dicho contrato se desarrolle, entendiéndose cumplido en el supuesto de arrendamiento de viviendas acogidas a la Ley de arrendamientos urbanos cuando dicha utilización se produzca indistintamente tanto por el titular del arrendamiento como por el cónyuge no separado legalmente o de hecho (o persona con relación análoga), por sus descendientes dependientes o por aquellas personas que, en caso de fallecimiento del titular, ejerzan el derecho a subrogarse en el contrato en virtud de un derecho reconocido legalmente. El supuesto concreto de la vivienda militar no ha de suponer variación alguna en el criterio recogido con anterioridad, asumiéndose en dicho caso equivalente la utilización de la vivienda por el titular del contrato de uso de la vivienda, de carácter vitalicio y que ha de constituir su residencia habitual – artículo 6.4 de la Ley 26/1999- , como por los beneficiarios enumerados en el artículo 6.2 de la citada Ley 26/1999, de 9 de julio, en caso de fallecimiento del mismo.

TERCERO. El artículo 10.1.23º de la Ley 20/1991 establece la exención del IGIC de "*los arrendamientos que tengan la consideración de servicios con arreglo a lo dispuesto en el artículo 7 de esta Ley 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, incluidos los garajes y anexos accesorios a éstas últimas y los muebles, arrendados conjuntamente con aquéllos.

La exención no comprenderá:

…"

Asimismo, el artículo 10.1.24º del mismo texto legal dispone la exención de "*las entregas de bienes que hayan sido utilizados por el transmitente exclusivamente en la realización de operaciones exentas del Impuesto en virtud de lo establecido en este artículo, siempre que al sujeto pasivo no se le haya atribuido el derecho a efectuar la deducción total o parcial del Impuesto soportado al realizar la adquisición o importación de dichos bienes o de sus elementos componentes."*

En desarrollo de este artículo, el artículo 11.1.24º del Real Decreto 2538/1994, de 29 de diciembre, por el que se dictan normas de desarrollo del Impuesto General Indirecto Canario señala que está exenta:

"Las entregas de bienes que hayan sido utilizados por el transmitente exclusivamente en la realización de operaciones exentas del Impuesto en virtud de lo establecido en este artículo, siempre que al sujeto pasivo no se le haya atribuido el derecho a efectuar la deducción total o parcial del Impuesto soportado al realizar la adquisición o importación de dichos bienes o de sus elementos componentes.

A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior se considerará que al sujeto pasivo no se le ha atribuido el derecho a efectuar la deducción parcial de las cuotas soportadas cuando haya utilizado los bienes o servicios adquiridos exclusivamente en la realización de operaciones exentas que no originen el derecho a la deducción, aunque hubiese sido de aplicación la regla de prorrata.."

Por último, el artículo 28.1 de la Ley 20/1991 establece que "*los sujetos pasivos podrán deducir las cuotas del Impuesto General Indirecto Canario devengadas… 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*."

Conforme a las anteriores referencias legales, el arrendamiento y la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute que tengan por objeto edificios o parte de los mismos destinados exclusivamente a viviendas se encuentra exenta de IGIC, exención limitada sin derecho a la deducción de las cuotas soportadas en la actividad, y la entrega de los bienes, en este caso viviendas, utilizados exclusivamente por el transmitente en dichas operaciones exentas parcialmente se encuentra igualmente exenta en virtud de la exención del IGIC, de carácter técnico, prevista en el artículo 10.1.24º de la Ley 20/1991.

El artículo 4.4.a) de la Ley 20/1991 señala que:

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 operaciones que se indican a continuación:

a) 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 10, número 4, de la presente Ley."

En consecuencia, es criterio de este Centro Directivo que no supondrá la pérdida de la consideración de primera entrega de una vivienda a efectos del IGIC la realizada por su promotor - el INVIFAS – cuando el adquiriente sea, respecto a dicha vivienda, el titular de un derecho real de goce o disfrute o de un contrato de arrendamiento sin opción de compra o bien la persona legalmente beneficiaria de la subrogación *mortis causa* de dicho titular, aunque hayan utilizado dicho inmueble ininterrumpidamente durante un plazo igual o superior a dos años. El requisito de que la promoción haya sido realizada por el INVIFAS se extiende al supuesto de que dicha vivienda haya sido adscrita al patrimonio de dicho organismo autónomo por parte del promotor

original, Patronato de Casas Militares, siempre y cuando dicha adscripción no se hubiera encontrado sujeta al IGIC de haber sido de aplicación los supuestos de no sujeción establecidos en el artículo 9.1º de la Ley 20/1991.

De no recaer la condición de promotor del inmueble en el INVIFAS, o de la subrogación en la posición del promotor original en los términos previstos en el párrafo anterior, la entrega no tendrá la consideración de primera entrega a efectos del IGIC y será de aplicación la exención prevista en el artículo 10.1.22º de la Ley 20/1991.

En cualquier caso, tenga la consideración de primera entrega o de segunda o ulterior a efectos del IGIC, dado que el bien objeto de entrega es una parte de un edificio destinado exclusivamente a vivienda que ha sido utilizado en el arrendamiento especial con tal destino por el INVIFAS, arrendamiento exento de IGIC en aplicación de la exención prevista en el artículo 10.1.23º de la Ley 20/1991, la entrega de la vivienda se encuentra igualmente exenta de IGIC en aplicación de la exención de carácter técnico establecida en el artículo 10.1.24º de la Ley 20/1991, y sujeta a la modalidad de “transmisiones patrimoniales onerosas” del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Lo que, de conformidad con lo establecido en la Disposición Adicional Décima, número tres, de la Ley 20/1991, y con el alcance previsto en el artículo 107 de la Ley General Tributaria, le comunico para su conocimiento y demás efectos.

Las Palmas de Gran Canaria, 18 de mayo de 2004

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván