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

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE:	**DOMICILIO:** C/ Doctor García Castrillo, nº 1-A 35005 Las Palmas de Gran Canaria
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:

El consultante manifiesta haber adquirido una vivienda propiedad del Instituto Social de las Fuerzas Armadas, siendo esta entidad el único propietario de la misma desde su construcción, situada en la ciudad de Las Palmas. Con anterioridad a la compra de la vivienda era arrendatario de la misma desde hace más de veinte años, sin derecho a opción de compra.

Asegura el consultante tener conocimiento de que otros adquirentes de las viviendas del INVISFAS (sic) de la misma zona han tributado su compra por el IGIC y no por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, desconociendo el porqué de este hecho.

Conforme a lo manifestado, se consulta si el Instituto Social de las Fuerzas Armadas tiene la categoría de promotor de dicho inmueble, y si, en todo caso, la venta del inmueble estaría sujeta al IGIC o en todo caso al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales.

CONTESTACIÓN:

La presente consulta sustituye a la emitida con fecha 17 de febrero de 2003, Registro General de Salida Nº 2, Salida nº 334 de fecha 17 de febrero de 2003

En el supuesto que el INVIFAS sea el promotor de las edificaciones que se entregan, no resulta aplicable la exención contemplada en el artículo 10.1.22º de la Ley 20/1991 dado que tiene la consideración de primera entrega como consecuencia de que el adquirente es quien ha utilizado interrumpidamente dicha vivienda en virtud de un contrato de arrendamiento por un período superior a veinte años. No obstante, a esta entrega le resulta aplicable la exención contemplada en el artículo 10.1.24º del cuerpo legal citado, dado que tal vivienda ha sido utilizada exclusivamente en operaciones (arrendamiento de viviendas exentas por aplicación de lo dispuesto en el artículo 10.1.23º de la Ley 20/1991) que no dan derecho a deducir las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen en dichas operaciones. Por todo ello, la entrega de la vivienda estará sujeta a la modalidad de "transmisiones patrimoniales onerosas" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Si el INVIFAS no es el promotor, no sólo sería aplicable a la entrega de la vivienda la exención contemplada en el artículo 10.1.22º sino también la prevista en el artículo 10.1.24º, estando sujeta a la modalidad de "transmisiones patrimoniales onerosas" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Visto el escrito presentado en esta Consejería de Economía, Hacienda y Comercio, 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 (BOE. nº 137 de 8 de Junio), (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.- El consultante manifiesta haber adquirido una vivienda propiedad del Instituto Social de las Fuerzas Armadas, siendo esta entidad el único propietario de la misma desde su construcción, situada en la ciudad de Las Palmas. Con anterioridad a la compra de la vivienda era arrendatario de la misma desde hace más de veinte años, sin derecho a opción de compra.

Asegura el consultante tener conocimiento de que otros adquirentes de las viviendas del INVISFAS (sic) de la misma zona han tributado su compra por el IGIC y no por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, desconociendo el porqué de este hecho.

Conforme a lo manifestado, se consulta si el Instituto Social de las Fuerzas Armadas tiene la categoría de promotor de dicho inmueble, y si, en todo caso, la venta del inmueble estaría sujeta al IGIC o en todo caso al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales.

SEGUNDO.- Observado error en la consulta evacuada con fecha 17 de febrero de 2003, este Centro Directivo emite nueva consulta tributaria que sustituye a la anteriormente citada.

En el escrito de consulta se hace referencia a dos organismos distintos adscritos al Ministerio de Defensa, por un lado al Instituto Social de las Fuerzas Armadas (ISFAS) y por otro se menciona al INVISFAS (sic), asumiéndose que se hace referencia al Instituto para la Vivienda de las Fuerzas Armadas (INVIFAS), creado por el Real Decreto 1751/1990, de 20 de diciembre. En todo caso, ambos organismos tienen en común su calificación de organismos autónomos con personalidad jurídica propia y se rigen, en general, por lo dispuesto para los organismos autónomos en la Ley 6/1997, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado.

Las funciones de los citados Institutos son, respectivamente, proporcionar al personal encuadrado en las Fuerzas Armadas y sus familiares protección ante la contingencia de pérdida de salud y otros estados de necesidad, mediante las correspondientes prestaciones (ISFAS) y, respecto al INVIFAS, entre otras las siguientes:

- adjudicar viviendas en régimen de arrendamiento especial al personal militar
- mantener, conservar y gestionar las viviendas militares
- conceder, en los términos que determine el ministro de Defensa, ayudas para la adquisición de viviendas por personal militar.
- Promover y apoyar la constitución de asociaciones y cooperativas que ejecuten programas de construcción de viviendas en propiedad para el personal militar.

Para el cumplimiento de los citados fines, el INVIFAS tiene la más amplia capacidad legal para:

- Adquirir, enajenar y arrendar edificios, locales y terrenos.
- Gravar, permutar, enajenar y disponer a título oneroso de los bienes que constituyen su patrimonio.

- Contratar la realización de obras y prestación de servicios o ejecutar directamente unas y otros.
- Repercutir a los usuarios los servicios y suministros que se presten en las viviendas y exigir el pago de los mismos.
- Resolver las reclamaciones sobre responsabilidad patrimonial que se formulen contra el organismo.

A la vista de las funciones descritas para cada uno de los organismos citados, se asumirá para la resolución de la presente consulta tributaria que la entrega de la vivienda objeto de consulta es realizada por el Instituto para la Vivienda de las Fuerzas Armadas (INVIFAS) al consultante.

Igualmente, y a la vista de la actividad propia del INVIFAS, y pronunciándose el contenido de la presente consulta exclusivamente en lo que se refiere a su la capacidad legal para enajenar y arrendar edificios, locales y terrenos, la misma tiene la consideración de actividad empresarial de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.1 de la Ley 20/1991, asimismo el INVIFAS tiene la consideración de empresario a efectos del IGIC conforme al artículo 5.2 de la citada Ley y la entrega de la vivienda, situada en Canarias, se produce en el desarrollo de su actividad empresarial, por lo que se trata de una entrega sujeta al IGIC (artículo 4.1 de la Ley 20/1991)

El artículo 10 de la Ley 20/1991 enumera una serie de exenciones en operaciones interiores, siendo relevantes, en lo que concierne a la resolución de la presente consulta tributaria, las siguientes:

"Están exentas de este impuesto: (…)

22) 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.

Los terrenos en que se hallen enclavadas las edificaciones comprenderán aquellos 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.

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 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.

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.

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 los efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, 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 para su inmediata rehabilitación por el adquirente.

c) A las entregas de edificaciones que sean de objeto de demolición con carácter previo a una nueva promoción urbanística.

(…)

31) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizados por el Estado, la Comunidad Autónoma Canaria y las entidades locales canarias. "

Alterando el orden de las exenciones citadas con anterioridad, se encuentran exentas las "*entregas de bienes y prestaciones de servicios realizados por el Estado, la Comunidad Autónoma de Canarias y las entidades locales canarias*". En consecuencia, dicha exención, subjetivamente, únicamente es aplicable al Estado, la Comunidad Autónoma de Canarias y las entidades locales canarias. Este beneficio fiscal ha sido incorporado a la Ley 20/1991 a través de la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. Su fundamento ha sido paliar, al menos en parte, la problemática que supone la determinación de la sujeción al Impuesto de la actividad de los entes públicos en virtud del supuesto de no sujeción contemplado en el artículo 9.9º de la Ley 20/1991, tanto en lo que se refiere al deslinde entre tasa y precio público como a la necesidad de la diferenciación de los sectores diferenciados de actividad a que ello pudiera dar lugar. En la medida en que los entes públicos territoriales no presentan una aportación de valor añadido significativa en relación al concepto gravable por el IGIC, la exención se ha centrado en los mismos, siendo esa la razón principal de excluir a los entes públicos institucionales de la exención, que sí pueden crear un valor añadido apreciable, sobre todo los de carácter empresarial. Entre los institucionales, tampoco es fácil deslindar de manera clara y tajante dentro del conjunto de los entres públicos institucionales aquellos que tienen carácter meramente administrativo de los que tienen carácter empresarial. En definitiva, la presente exención subjetiva sobre el Estado, la Comunidad Autónoma de Canarias y las entidades locales canarias no se extiende, entre otros, a los organismos autónomos y entidades públicas empresariales del artículo 43.1 de la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado ni a los organismos autónomos de carácter administrativo y Organismos Autónomos de carácter comercial, industrial, financiero o análogos del artículo 4.2 de la Ley 7/1984, de 11 de diciembre, de la Hacienda Pública de la Comunidad Autónoma de Canarias, y, en consecuencia, no es aplicable al Instituto para la Vivienda de las Fuerzas Armadas (INVIFAS) como organismo autónomo, ente público institucional.

Respecto a la exención del IGIC aplicable a las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, la Ley 20/1991 define como primera entrega la realizada por el promotor que tenga por objeto una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada.

No existe en la legislación del IGIC un concepto de promotor, por ello y conforme a lo dispuesto en el artículo 9.2 de la Ley General Tributaria, habrá que acudir, con carácter supletorio, a las disposiciones generales del Derecho administrativo y los preceptos del Derecho común. De acuerdo con ello, nos podemos apoyar en el concepto que de promotor contiene el punto 3.9 del Anexo relativo a los conceptos fundamentales utilizados por este texto refundido del Decreto Legislativo 1/2000, de 8 de mayo, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Leyes de Ordenación del Territorio de Canarias y de Espacios Naturales de Canarias:

"3.9. Promotor.

Persona física o jurídica que impulsa la actuación territorial o urbanística mediante la realización de las diligencias precisas para ello. Tendrá el mismo carácter, a todos los efectos, cuando el objeto de la actuación sea para uso propio, incluso identificándose con el titular del terreno o de las instalaciones, construcciones o edificaciones, en su caso."

Desprendiéndose de las funciones propias del INVIFAS que del desempeño de las mismas puede ser calificado como promotor de la construcción de viviendas, sin que sea posible pronunciarse específicamente respecto a tal calificación en relación a la vivienda objeto de consulta pues este Centro Directivo desconoce si dicho Instituto actuó como promotor o no de la vivienda en cuestión.

En el caso en que el INVIFAS no haya actuado como promotor de la vivienda adquirida por el consultante (ni en su construcción ni, en su caso, rehabilitación), la segunda transmisión de la misma estaría exenta de IGIC en virtud de la exención antes mencionada.

Es preciso aclarar que, dada la antigüedad de la vivienda objeto de consulta (el consultante manifiesta que "*era arrendatario de la misma desde hace más de 20 años*") y que el INVIFAS fue creado en virtud del Real Decreto 1751/1990, de 20 de diciembre, es decir, con posterioridad a su construcción, no es posible su consideración como promotor directo de la vivienda en cuestión. No obstante, la aplicación de la exención del 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.

Por el contrario, en el caso en que el INVIFAS sí fuese promotor de la construcción de dicha vivienda, en principio la primera transmisión de la misma después de terminada la construcción se encontraría sujeta y no exenta de IGIC (si bien deberá tenerse en cuenta la posible aplicación de la exención, de carácter técnico, prevista en el artículo 10.1.24º de la Ley 20/1991 y que se analizará a continuación). 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. No es aplicable dicha salvedad cuando sea precisamente el adquirente quien haya sido quien utilizó la edificación en el citado plazo, circunstancia que parece ser la producida en el supuesto planteado por el consultante.

Sin perjuicio de lo expuesto con anterioridad, 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."

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 sin derecho a la deducción de las cuotas soportadas en la actividad por el sujeto pasivo, y la entrega de los bienes, en este caso viviendas, utilizados exclusivamente por el transmitente en dichas operaciones exentas 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.

Por último, 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 definitiva, es criterio de este Centro Directivo que en el supuesto que el INVIFAS sea el promotor de las edificaciones que se entregan, no resulta aplicable la exención contemplada en el artículo 10.1.22º de la Ley 20/1991 dado que tiene la consideración de primera entrega como consecuencia de que el adquirente es quien ha utilizado interrumpidamente dicha vivienda en virtud de un contrato de arrendamiento por un período superior a veinte años. No obstante, a esta entrega le resulta aplicable la exención contemplada en el artículo 10.1.24º del cuerpo legal citado,

dado que tal vivienda ha sido utilizada exclusivamente en operaciones (arrendamiento de viviendas exentas por aplicación de lo dispuesto en el artículo 10.1.23º de la Ley 20/1991) que no dan derecho a deducir las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen en dichas operaciones. Por todo ello, la entrega de la vivienda estará sujeta a la modalidad de "transmisiones patrimoniales onerosas" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Si el INVIFAS no es el promotor, no sólo sería aplicable a la entrega de la vivienda la exención contemplada en el artículo 10.1.22º sino también la prevista en el artículo 10.1.24º, estando 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, 25 de mayo de 2004

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván