

Resultados

**SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes**

Documento seleccionado

Nº de consulta	V1730-21
Órgano	SG de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos
Fecha salida	03/06/2021
Normativa	TRLITPAJD RDLeg 1/1993 arts. 4, 7 y 31-2
Descripción de hechos	La consultante pretende alquilar una vivienda con opción a compra, que se formalizará mediante escritura pública a efectos de inscribirse en el Registro de la Propiedad. En el contrato figurará el precio del alquiler, el establecido para la opción de compra, la duración del alquiler (de seis años) y el plazo para ejercitar la opción (el mismo que el del alquiler).
Cuestión planteada	<p>Qué impuestos debe abonar a la firma del contrato, ya sea por el alquiler o por la opción de compra.</p> <p>En caso de abonar impuestos por la opción de compra, qué ocurriría</p> <ul style="list-style-type: none">- Si no se llega a ejercitar la opción de compra (cuyo plazo es de seis años) y han pasado más de cuatro o cinco años desde la firma del contrato.- Si se llega a ejercitar la opción y se hubiera pactado que parte de lo abonado en concepto de alquiler fuera descontado del precio de compra.
Contestación completa	<p>En relación con el asunto de referencia, esta Subdirección General, en su ámbito de competencias, informa lo siguiente:</p> <p>Primero: Impuesto sobre el Valor Añadido</p> <p>La tributación de la operación planteada en el ámbito del Impuesto sobre Transmisiones patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante ITP y AJD) depende de la determinación previa de si la referida operación queda o no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante IVA) o si, estando sujeta a dicho impuesto, resulta o no exenta del mismo, por lo que el examen de la cuestión debe partir de lo dispuesto en Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), en los siguientes preceptos:</p> <p>Artículo 4</p> <p>“Uno. Estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.”</p> <p>Artículo 5</p> <p>“A los efectos de esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:</p> <p>Uno.</p> <p>(...)</p> <p>c) Quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.</p> <p>En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes.”</p> <p>A la calificación de las operaciones de arrendamiento con opción de compra se refieren los artículos 8 y 11 de la citada ley.</p>

Artículo 8

“Se considerarán entregas de bienes:

Dos.

(...)

5°. Las cesiones de bienes en virtud de contratos de arrendamiento venta y asimilados.

A efectos de este impuesto, se asimilarán a los contratos de arrendamiento-venta los de arrendamiento con opción de compra desde el momento en que el arrendatario se comprometa a ejercitar dicha opción y, en general, los de arrendamiento de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad vinculante para ambas partes.

(...).”

Artículo 11

“Uno. A los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes.

Dos. En particular, se considerarán prestaciones de servicios:

(...)

2°. Los arrendamientos de bienes, industria o negocio, empresas o establecimientos mercantiles, con o sin opción de compra.

(...).”

Asimismo, deben analizarse la posible incidencia de las exenciones en operaciones interiores reguladas en el artículo 20, que declara exentas las siguientes operaciones:

Artículo 20

“Uno. Estarán exentas de este impuesto las siguientes operaciones:

(...)

22.º

A) 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 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.

(...)

La exención prevista en este número no se aplicará:

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.

Los contratos de arrendamiento financiero a que se refiere el párrafo anterior tendrán una duración mínima de diez años.

(...)

23°. Los arrendamientos que tengan la consideración de servicios con arreglo a lo dispuesto en el artículo 11 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 o a su posterior arrendamiento por entidades gestoras de programas públicos de apoyo a la vivienda o por sociedades acogidas al régimen especial de Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas establecido en el Impuesto sobre Sociedades. La exención se extenderá a los garajes y anexos accesorios a las viviendas y los muebles, arrendados conjuntamente con aquéllos.

La exención no comprenderá:

(...)

d') Los arrendamientos con opción de compra de terrenos o viviendas cuya entrega estuviese sujeta y no exenta al Impuesto.

(...)

Dos. Las exenciones relativas a los números 20.º y 22.º del apartado anterior podrán ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, 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 originen el derecho a la deducción”.

De los anteriores preceptos se puede concluir:

1. Están sujetas al IVA todas operaciones realizadas por empresarios o profesionales (art, 4)
2. Las operaciones de arrendamiento confieren a quien las realiza la condición de empresario o profesional, si no la tuviera previamente (art. 5)
3. A efectos del IVA, el arrendamiento con opción de compra de un bien puede tener la consideración de “entrega de bienes” o de “prestación de servicios” en función de que exista o no compromiso por parte del arrendatario de ejercitar la opción al finalizar el arrendamiento:

Si no existe tal compromiso, el arrendamiento debe calificarse como prestación de servicios, con devengo del IVA en forma sucesiva, a medida que se producen los vencimientos de las cuotas arrendaticias.

Si existiera dicho compromiso:

El arrendamiento tendrá la consideración de prestación de servicios hasta el momento en que el arrendatario se compromete frente al arrendador a ejercitar la opción de compra sobre el citado bien (art. 11. Dos 2º).

Desde dicho momento la operación se considera una entrega de bienes (art. 8. Dos .5).

En el supuesto que se examina, dado que se plantea expresamente la posibilidad de que no se llegue a ejercitar la opción, no parece que exista tal compromiso, por lo que el arrendamiento tendrá la consideración de prestación de servicios.

5. Con carácter general el arrendamiento de viviendas constituye una actividad de prestación de servicios exenta, quedando, sin embargo, excluidos de la exención los arrendamientos con opción de compra de terrenos o viviendas cuya entrega estuviese sujeta y no exenta al Impuesto. Y aunque no están exentas 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, se establece que dichos contratos tendrán una duración mínima de diez años, por lo que dicha excepción no resulta de aplicación en el supuesto planteado en el que se prevé establecer una duración de seis años.

6. En conclusión, si el arrendamiento con opción de compra es realizado por el promotor de la edificación, el ejercicio de la opción tendrá la consideración de primera entrega y no estará exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido. Sin embargo, cuando el contrato de arrendamiento es realizado por un no promotor, la posterior entrega de la vivienda como consecuencia del ejercicio de la opción de compra supondrá una segunda entrega sujeta y exenta del Impuesto, por lo que, en tal caso, las prestaciones de servicios derivadas del contrato de arrendamiento constituirán, asimismo, una operación exenta del Impuesto.

Segundo: Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

En relación con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante ITPAJD), es preciso tener en cuenta lo dispuesto en los siguientes preceptos del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre de 1993):

Artículo 4

“A una sola convención no puede exigírsele más que el pago de un solo derecho, pero cuando un mismo documento o contrato comprenda varias convenciones sujetas al impuesto separadamente, se exigirá el derecho señalado a cada una de aquéllas, salvo en los casos en que se determine expresamente otra cosa”.

Artículo 7.

“1. Son transmisiones patrimoniales sujetas:

A) Las transmisiones onerosas por actos «inter vivos» de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas.

(...)

5. No estarán sujetas al concepto de «transmisiones patrimoniales onerosas», regulado en el presente Título, las operaciones enumeradas anteriormente cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, quedarán sujetas a dicho concepto impositivo las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido. También quedarán sujetas las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.”

En relación con la base imponible, el artículo 10 regula en su apartado 1 la regla general en caso de transmisiones de bienes y en el apartado 2, dentro de las reglas especiales, el apartado e) determina la base imponible en caso de arrendamientos. En el caso de las opciones de contratos la base se fija en el artículo 14.

Artículo 10.

“1. La base imponible está constituida por el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda. Únicamente serán deducibles las cargas que disminuyan el valor real de los bienes, pero no las deudas, aunque estén garantizadas con prenda o hipoteca.

(...)

2. En particular, serán de aplicación las normas contenidas en los apartados siguientes:

(...)

e) En los arrendamientos servirá de base la cantidad total que haya de satisfacerse por todo el período de duración del contrato; cuando no constase aquél, se girará la liquidación computándose seis años, sin perjuicio de las liquidaciones adicionales que deban practicarse, caso de continuar vigente después del expresado período temporal; en los contratos de arrendamiento de fincas urbanas sujetas a prórroga forzosa se computará, como mínimo, un plazo de duración de tres años.

(...).”

Artículo 14.

“2. Las promesas y opciones de contratos sujetos al impuesto serán equiparadas a éstos, tomándose como base el precio especial convenido, y a falta de éste, o si fuere menor, el 5 por 100 de la base aplicable a dichos contratos.

(...).”

En cuanto a la modalidad de actos jurídicos documentados, resulta de aplicación lo dispuesto en los artículos 30.1 (base imponible) y 31.2 (cuota tributaria) del citado cuerpo legal.

Artículo 30.

“1. En las primeras copias de escrituras públicas que tengan por objeto cantidad o cosa valuable servirá de base el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa. La base imponible en los derechos reales de garantía y en las escrituras que documenten préstamos con garantía estará constituida por el importe de la obligación o capital garantizado, comprendiendo las sumas que se aseguren por intereses, indemnizaciones, penas por incumplimiento u otros conceptos análogos. Si no constare expresamente el importe de la cantidad garantizada, se tomará como base el capital y tres años de intereses.

(...).”

Artículo 31.

“2. Las primeras copias de escrituras y actas notariales, cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los números 1 y 2 del artículo 1 de esta Ley, tributarán, además, al tipo de gravamen que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma.

Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado el tipo a que se refiere el párrafo anterior, se aplicará el 0,50 por 100, en cuanto a tales actos o contratos.

(...).”

De la aplicación de los preceptos anteriormente transcritos resulta lo siguiente:

De conformidad con el artículo 4, en el contrato de arrendamiento con opción de compra concurren tres convenciones independientes:

Constitución del arrendamiento.

Constitución del derecho de opción de compra.

Ejercicio de la opción de compra.

Dichas convenciones son independientes en cuanto a su tributación, de tal forma que, constituido el derecho de opción, se devengará el impuesto por tal concepto, con independencia de que posteriormente se ejercite o no. Si no se llega a ejercitar la opción en el plazo de los seis años establecidos, no se producirá el último de los negocios jurídicos planteados, ni el consiguiente devengo del impuesto por este concepto, por lo que solo tributarán las otras dos convenciones, arrendamiento y constitución de la opción. Por tanto, es irrelevante que hayan transcurrido cuatro o cinco años desde la firma de la opción de compra, pues el devengo del impuesto se produce en el momento de su constitución y no en el del posterior ejercicio del derecho. De igual forma, la falta del ejercicio posterior de la opción no implicará en modo alguno la devolución del impuesto satisfecho en su constitución.

Como ya se ha dicho, la tributación de los anteriores negocios jurídicos en el ámbito del ITPAJD dependerá de que los mismos estén sujetos al IVA, o bien sujetos pero exentos del mismo.

A) Por regla general, las operaciones realizadas por un sujeto pasivo del IVA, sujetas y no exentas de dicho impuesto, estarán no sujetas a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD según lo dispuesto en los artículos 7.5 del Texto Refundido del citado impuesto que determina la incompatibilidad entre ambos conceptos tributarios.

En tal caso, si las referidas operaciones se documentasen en escritura pública, la no sujeción de la transmisión por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas permitiría la aplicación la cuota variable de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos, dada la concurrencia de todos los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del Texto Refundido del Impuesto:

Tratarse de una primera copia de una escritura o acta notarial.

Tener por objeto cantidad o cosa valuable.

Contener un acto o contrato inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil y de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles.

No estar sujetos los referidos actos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los apartados 1 y 2 del artículo 1 de esta Ley, transmisiones patrimoniales onerosas y operaciones societarias.

La base imponible del impuesto para la documentación en escritura pública de cualquiera de los tres negocios jurídicos citados, contrato de arrendamiento, derecho de opción de compra y ejercicio de la opción de compra, será el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa, de acuerdo con el artículo 30.1 antes citado.

B) Ahora bien, si se tratase de alguna de las operaciones exceptuadas de la regla general en el artículo 7.5 del Texto Refundido, por tratarse de operaciones no sujetas al IVA o sujetas pero exentas del mismo sin renuncia a la exención, dichas operaciones estarán sometidas a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, en cuyo caso, aun cuando se documentase la operación en escritura pública, no resultaría de aplicación la cuota variable de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, del ITPAJD, dada la incompatibilidad entre dicho concepto y la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas, que establece el artículo 31.2 del citado texto legal.

Por último, en caso de ejercitarse la opción, en nada afectaría que se hubiera pactado que parte de lo abonado en concepto de alquiler se descontará del precio de compra, pues dicho pacto no altera ni el valor declarado ni la base imponible que, en cualquier caso, sigue siendo el valor real del bien que resulte de la comprobación administrativa.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.