

Resultados

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

Documento seleccionado

Nº de consulta V2148-22

Órgano SG de Impuestos sobre el Consumo

Fecha salida 13/10/2022

Normativa Ley 37/1992 artículo 4 y 5, 90 y 91, 93. cuatro, artículo 94. Uno.1º, art. 95. Uno, dos, tres y cuatro.

Descripción de hechos La consultante es una sociedad mercantil, cuyas participaciones pertenecen a una sociedad holding holandesa, que construye una vivienda en un terreno situado en el territorio de aplicación del Impuesto con la finalidad de usar el inmueble por el administrador como vivienda para vacaciones, por lo que no se dio de alta en el censo de empresarios y profesionales y no dedujo el Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a los costes de construcción.

Cuestión planteada La consultante va a vender ahora el inmueble construido a un tercero, y quiere saber si la operación está sujeta y, en su caso, exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, o si debe tributar por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, así como, si es posible deducir el Impuesto soportado en su construcción

Contestación completa A) En relación con la tributación por el Impuesto sobre el Valor Añadido, se informa lo siguiente:
1.- El artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece que “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 a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.”.

El apartado dos, letras a) y b), del mismo precepto señala que “se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.

b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto.”.

Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.uno de la citada Ley 37/1992, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:

“a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

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.

En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes.

d) Quienes efectúen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas, en todos los casos, a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente.

(...).”

En este sentido, el apartado dos, de este artículo 5, establece que “son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.”.

En consecuencia, en la medida en que la entidad a que se refiere el escrito de consulta ordenara un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial o profesional, sea de fabricación, comercio, de prestación de servicios, etc., mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pudiera producirse en el desarrollo de la actividad, siempre que las mismas se realizasen a título oneroso, tendría la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por otra parte, en relación con la consulta planteada, debe destacarse la contestación vinculante de 11 de noviembre de 2016, número V4891-16, de este Centro directivo, en la que se analizó la sujeción al Impuesto de la actividad de una sociedad participada íntegramente por una persona física y cuyo activo está integrado por varios elementos de transporte utilizados exclusivamente para uso personal de esta y de su familia, que no realiza ninguna actividad con terceros, asumiendo la persona física el reembolso de los gastos de la actividad, en la que se señaló lo siguiente:

“La Ley 37/1992, como uno de los requisitos para la sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de una operación de entrega de bienes o prestación de servicios, impone la condición de empresario o profesional del que efectúe la entrega o preste el servicio.

Debe tenerse en cuenta que la letra b) del artículo 5. Uno de la Ley del Impuesto fue objeto de reforma por la Ley 4/2008, de 23 de noviembre, con el objeto de clarificar que las sociedades mercantiles tendrán la consideración de empresarios o profesionales salvo prueba en contrario. Es decir, se presume su condición de empresario o profesional salvo que se pruebe que no realiza una actividad empresarial o profesional.

En este sentido, es criterio reiterado de este Centro directivo que no todas las entidades mercantiles por su propia naturaleza tienen la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido; No tendrán tal condición cuando no realicen una actividad empresarial o profesional en los términos del propio artículo 5 de la Ley del Impuesto.

En efecto, tal y como se señaló en las consultas vinculantes de 23 de octubre de 2008, número V1905-08, y de 30 de diciembre de 2015, número V4169-15 en relación con la naturaleza empresarial de una sociedad de mera tenencia de participaciones, de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea establecida, entre otras, en la sentencia de 20 de junio de 1991, Asunto C-60/90, Polysar Investments y, posteriormente, en la de 6 de febrero de 1997, Asunto C-80/95, Harnas & Helm, la mera adquisición y la mera tenencia de participaciones sociales no deben considerarse como una actividad económica, en el sentido de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre del 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, lo que no daría a quien la realiza la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto.

Por otra parte, tal y como se ha señalado, el apartado dos del artículo 5 de la Ley 37/1992 establece como requisito esencial de la actividad empresarial o profesional, además de la actuación independiente en la ordenación de factores de producción, la necesaria intervención en el mercado.

De esta forma, una sociedad mercantil constituida exclusivamente para ostentar la titularidad de bienes personales de sus socios que van a ser disfrutados en exclusiva por estos o sus familiares podría entenderse que no realiza actividad empresarial o profesional en la medida que no participa en la producción o distribución de bienes y servicios para el mercado y no intervendría en el mismo.

La falta de intervención en el mercado determinaría que su actividad no tendría la consideración de empresarial o profesional a efectos del Impuesto, cuya consecuencia sería que la referida sociedad podría no tener la condición de empresario o profesional en los términos establecidos en el artículo 5 de la Ley quedando sus operaciones excluidas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por tanto, de acuerdo con los antecedentes contenidos en el escrito de la consulta, parece deducirse que la entidad consultante no tiene afectos los elementos patrimoniales de los que es titular a ninguna actividad empresarial o profesional en las condiciones señaladas por lo que no cabe afirmar que tenga la consideración de empresario o profesional a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Con independencia de lo anterior, la consultante no podrá deducir cuota alguna del Impuesto sobre el Valor Añadido.”.

Este criterio podría ser de aplicación a la consulta planteada, ya que, aunque la cesión se realiza al administrador de una sociedad mercantil, participada íntegramente por una holding hongkonesa, para su uso y disfrute exclusivo, parece que en la promoción del inmueble, no existía intención de intervención en el mercado y por tanto, no realiza una actividad empresarial o profesional. Por tanto, la sociedad consultante no ostentará a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido la condición de empresario o profesional y el inmueble al que se refiere el escrito de consulta no estará afecto a una actividad empresarial o profesional, por lo que la transmisión del mismo no estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

En estas circunstancias, no será deducible por la consultante cuota alguna del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado en la construcción y cesión de uso del inmueble.

B) En relación con el Impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas, se informa lo siguiente:

2.- En la relación entre el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD), el IVA tiene carácter preponderante y excluyente de la aplicación de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, por lo que es necesario constatar siempre en primer lugar si se aplica el IVA, para poder discernir si es de aplicación la citada modalidad del ITPAJD.

En efecto, el artículo 7 del texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre)-en adelante TRLITPAJD- en sus apartados 1 y 5, textualmente establece lo siguiente:

“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.”.

A su vez, el artículo 31.2 del TRLITPAJD establece que:

“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 y 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.º 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.”.

En consecuencia:

Primera: Si la transmisión del inmueble queda sujeta y no exenta del IVA, la transmisión no podrá quedar sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD; en cuyo caso la escritura de adquisición del inmueble quedará sujeta al concepto de actos jurídicos documentados, al reunir todos los requisitos que establece el artículo 31.2 del TRLITPAJD (ser escritura pública, tener contenido valuable, ser inscribible y no estar sujeto el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ni a las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas ni operaciones societarias del ITPAJD).

Segunda: Por el contrario, si la transmisión no estuviera sujeta, o quedara sujeta, pero resultara exenta del IVA, la transmisión del inmueble estará sujeta al ITPAJD en su modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas y no quedará sujeta al concepto de actos jurídicos documentados.

3.- 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.