

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

<b>NUM-CONSULTA</b>	<b>V0471-18</b>
<b>ORGANO</b>	SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
<b>FECHA-SALIDA</b>	21/02/2018
<b>NORMATIVA</b>	Ley 29/1987, art. 20.2 Ley 35/2006, arts. 27, 28, 35, 36 y 48 Ley 37/1992, arts. 4, 5, 92, 94, 95 y 111 RIRPF RD 439/2007, art. 23.1
<b>DESCRIPCION-HECHOS</b>	El consultante es propietario de dos inmuebles que tiene intención de derribar para promover un edificio de nueva construcción, con la intención de reservarse para uso propio los locales de la planta baja y una de las viviendas, dedicando el resto a la venta. Una parte de los inmuebles fue adquirida por herencia, correspondiendo en parte a la que fue vivienda habitual de su padre, y por la que se ha aplicado la reducción establecida en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para la transmisión de la vivienda habitual. Otra parte de los inmuebles fue adquirida por compraventa, habiendo aumentado la Comunidad Autónoma el valor atribuido a dicha parte a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.
<b>CUESTION-PLANTEADA</b>	Si se mantiene la reducción aplicada en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en caso de que el consultante se reserve en la promoción para, su uso propio, una superficie igual o superior a la correspondiente a la vivienda de su padre; y tributación de la promoción en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Asimismo se consulta en relación con este Impuesto si el valor establecido por la Comunidad Autónoma a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales debe ser considerado a efectos del cálculo de la renta obtenida en la venta de la promoción.
<b>CONTESTACION-COMPLETA</b>	1. A efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: El artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, establece lo siguiente: "c) En los casos en los que en la base imponible de una adquisición "mortis causa" que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados de la persona fallecida, estuviese incluido el valor de una empresa individual, de un negocio profesional o participaciones en entidades, a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, o el valor de derechos de usufructo sobre los mismos, o de derechos económicos derivados de la extinción de dicho usufructo, siempre que con motivo del fallecimiento se consolidara el pleno dominio en el cónyuge, descendientes o adoptados, o percibieran éstos los derechos debidos a la finalización del usufructo en forma de participaciones en la empresa, negocio o entidad afectada, para obtener la base liquidable se aplicará en la imponible, con independencia de las reducciones que procedan de acuerdo con los apartados anteriores, otra del 95 por 100 del mencionado valor, siempre que la adquisición se mantenga, durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera el adquirente dentro de ese plazo.  En los supuestos del párrafo anterior, cuando no existan descendientes o adoptados, la reducción será de aplicación a las adquisiciones por ascendientes, adoptantes y colaterales, hasta el tercer grado y con los mismos requisitos

recogidos anteriormente. En todo caso, el cónyuge superviviente tendrá derecho a la reducción del 95 por 100.

Del mismo porcentaje de reducción, con el límite de 122.606,47 euros para cada sujeto pasivo y con el requisito de permanencia señalado anteriormente, gozarán las adquisiciones "mortis causa" de la vivienda habitual de la persona fallecida, siempre que los causahabientes sean cónyuge, ascendientes o descendientes de aquél, o bien pariente colateral mayor de sesenta y cinco años que hubiese convivido con el causante durante los dos años anteriores al fallecimiento.

Cuando en la base imponible correspondiente a una adquisición "mortis causa" del cónyuge, descendientes o adoptados de la persona fallecida se incluyeran bienes comprendidos en los apartados uno, dos o tres del artículo 4.º de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, en cuanto integrantes del Patrimonio Histórico Español o del Patrimonio Histórico o Cultural de las Comunidades Autónomas, se aplicará, asimismo, una reducción del 95 por 100 de su valor, con los mismos requisitos de permanencia señalados en este apartado.

En el caso de no cumplirse el requisito de permanencia al que se refiere el presente apartado, deberá pagarse la parte del impuesto que se hubiese dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada y los intereses de demora".

El epígrafe 1.4.c) de la Resolución 2/1999, de 23 de marzo, de esta Dirección General, relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en materia de vivienda habitual y empresa familiar (BOE del 10 de abril de 1999) interpretó que, en relación con el mantenimiento de la adquisición de la vivienda habitual, el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987 no exige que el destino de la misma se mantenga como vivienda habitual del causahabiente pero sí como tal vivienda.

Por lo tanto, en el supuesto del escrito de consulta, que comporta sustituir la vivienda habitual recibida del padre causante por superficie en la nueva edificación proyectada, se perdería el derecho a la reducción practicada y, consecuentemente, conforme a lo previsto en el último párrafo del artículo y apartado reproducido, "deberá pagarse la parte del impuesto que se hubiere dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada y los intereses de demora".

## 2. A efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), "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".

Asimismo, la propia Ley del Impuesto establece el concepto de empresario o profesional en su artículo 5. En particular, el apartado uno de dicho precepto otorga tal condición, entre otros, a los siguientes:

"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.

(...).

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.

(...).".

Según doctrina reiterada de esta Dirección General, a los efectos de este Impuesto, se considerará promotor de edificaciones el propietario de inmuebles que construyó (promotor-constructor) o contrató la construcción (promotor) de los mismos para destinarlos a la venta, el alquiler o el uso propio.

De aquí se desprende que no debe ser calificado de empresario o profesional el particular promotor que promueve la construcción de una vivienda para uso propio aunque, posteriormente, decida venderla a un tercero. Por el contrario, sí tendrá carácter de empresario o profesional a efectos del Impuesto la persona física que promueve la construcción de una vivienda con destino a su venta, aunque sea ocasionalmente.

En concreto, la condición de empresario o profesional se adquirirá, de acuerdo con el apartado dos del artículo 5 de la Ley 37/1992: “desde el momento en que se realice la adquisición de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades, incluso en los casos a que se refieren las letras b), c) y d) del apartado anterior. Quienes realicen tales adquisiciones tendrán desde dicho momento la condición de empresarios o profesionales a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido”.

En este mismo sentido, el artículo 111, apartado uno de la Ley del Impuesto prevé lo siguiente:

"Uno. Quienes no viniesen desarrollando con anterioridad actividades empresariales o profesionales y adquieran la condición de empresario o profesional por efectuar adquisiciones o importaciones de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos a la realización de actividades de tal naturaleza, podrán deducir las cuotas que, con ocasión de dichas operaciones, soporten o satisfagan antes del momento en que inicien la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a dichas actividades, de acuerdo con lo dispuesto en este artículo y en los artículos 112 y 113 siguientes.

Lo dispuesto en el párrafo anterior será igualmente aplicable a quienes, teniendo ya la condición de empresario o profesional por venir realizando actividades de tal naturaleza, inicien una nueva actividad empresarial o profesional que constituya un sector diferenciado respecto de las actividades que venían desarrollando con anterioridad.”.

En todo caso, es importante señalar que la condición de empresario o profesional está íntimamente ligada a la intención de venta, cesión o adjudicación por cualquier título de las edificaciones promovidas. Si falta este ánimo, la consideración de empresario o profesional quebrará y las operaciones se realizarán al margen del ámbito de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Dado que el consultante, según se desprende del escrito de consulta, promoverá la construcción del edificio de viviendas con la intención de destinar parte del mismo a la venta, procede calificarlo de empresario o profesional por dicha operación. Por tanto, deberá cumplir con las obligaciones formales del Impuesto, dándose de alta en el censo de empresarios y profesionales y presentando las declaraciones liquidaciones exigidas por la normativa del mismo. Asimismo, la operación de venta posterior de algunas de las viviendas estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, al ser realizada por un empresario o profesional en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional.

Por lo que se refiere a las cuotas del Impuesto soportadas por el consultante en el desarrollo de la actividad de promoción del inmueble, éstas podrán tener carácter deducible cuando se cumplan los requisitos establecidos para ello en el Capítulo I del Título VIII de la Ley 37/1992.

En particular, el artículo 92.Dos de la Ley 37/1992 determina que el derecho a la deducción, que corresponde a los empresarios o profesionales en el desarrollo de sus actividades empresariales o profesionales, sólo procederá en la medida en que los bienes y servicios adquiridos se utilicen en la realización de las operaciones comprendidas en el artículo 94.Uno de la Ley del Impuesto, en el que figuran, entre otras, las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas.

Por otro lado, el artículo 95 de la Ley 37/1992 establece, en relación con la deducibilidad de las cuotas soportadas, lo siguiente:

“Uno. Los empresarios o profesionales no podrán deducir las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que no se afecten, directa y exclusivamente, a su actividad empresarial o profesional.

Dos. No se entenderán afectos directa y exclusivamente a la actividad empresarial o profesional, entre otros:

1º. Los bienes que se destinen habitualmente a dicha actividad y a otras de naturaleza no empresarial ni profesional por períodos de tiempo alternativos.

2º. Los bienes o servicios que se utilicen simultáneamente para actividades empresariales o profesionales y para necesidades privadas.

3º. Los bienes o derechos que no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo.

4º. Los bienes y derechos adquiridos por el sujeto pasivo que no se integren en su patrimonio empresarial o profesional.

5º. Los bienes destinados a ser utilizados en la satisfacción de necesidades personales o particulares de los empresarios o profesionales, de sus familiares o del personal dependiente de los mismos, con excepción de los destinados al alojamiento gratuito en los locales o instalaciones de la empresa del personal encargado de la vigilancia y seguridad de los mismos, y a los servicios económicos y socio-culturales del personal al servicio de la actividad.

Tres. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, las cuotas soportadas por la adquisición, importación, arrendamiento o cesión de uso por otro título de los bienes de inversión que se empleen en todo o en parte en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional podrán deducirse de acuerdo con las siguientes reglas:

1ª. Cuando se trate de bienes de inversión distintos de los comprendidos en la regla siguiente, en la medida en que dichos bienes vayan a utilizarse previsiblemente, de acuerdo con criterios fundados, en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional.

2ª. Cuando se trate de vehículos automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores y motocicletas, se presumirán afectados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción del 50 por ciento.

(...).

3ª. Las deducciones a que se refieren las reglas anteriores deberán regularizarse cuando se acredite que el grado efectivo de utilización de los bienes en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional es diferente del que se haya aplicado inicialmente.

La mencionada regularización se ajustará al procedimiento establecido en el Capítulo I del Título VIII de esta Ley para la deducción y regularización de las cuotas soportadas por la adquisición de los bienes de inversión, sustituyendo el porcentaje de operaciones que originan derecho a la deducción respecto del total por el porcentaje que represente el grado de utilización en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional.

4ª. El grado de utilización en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional deberá acreditarse por el sujeto pasivo por cualquier medio de prueba admitido en derecho. No será medio de prueba suficiente la declaración-liquidación presentada por el sujeto pasivo ni la contabilización o inclusión de los correspondientes bienes de inversión en los registros oficiales de la actividad empresarial o profesional.

5ª. A efectos de lo dispuesto en este apartado, no se entenderán afectos en ninguna proporción a una actividad empresarial o profesional los bienes que se encuentren en los supuestos previstos en los números 3º y 4º del apartado dos de este artículo.

(...).".

De la normativa expuesta anteriormente se deriva que, cuando el sujeto pasivo adquiere un bien que no afecta directa y exclusivamente a su actividad empresarial o profesional, las cuotas soportadas no podrán ser deducidas en ninguna medida ni cuantía, salvo que se trate de bienes de inversión, en cuyo supuesto la afectación parcial de tales bienes permitirá la deducción parcial de las cuotas soportadas conforme a las reglas establecidas en el artículo 95.

De la información contenida en el escrito de consulta cabe deducir que el consultante, empresario o profesional en la medida en que está promoviendo un edificio de viviendas y locales para destinarlos, en parte, a su venta, va a destinar para consumo privado, como particular, una de las viviendas. En consecuencia, conforme a lo dispuesto en el artículo 95 de la Ley 37/1992 anteriormente transcrito,

no serán deducibles las cuotas soportadas por la construcción imputables a dicha vivienda que no va a afectar a su actividad empresarial o profesional. Por el contrario, por lo que respecta a la deducción de las cuotas soportadas como consecuencia de la promoción de las viviendas destinadas a la venta, resulta plenamente de aplicación el precepto señalado en el punto 2 anterior, por lo que dicho Impuesto podrá deducirse toda vez que dichos inmuebles van a destinarse al desarrollo de una actividad empresarial o profesional como es la promoción inmobiliaria para la venta.

Por su parte, la afectación al patrimonio privado del sujeto pasivo consultante de la vivienda que va a destinar para uso propio constituirá, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, un autoconsumo de acuerdo con lo establecido en el artículo 9.1º, a) de la Ley 37/1992, si bien dicho autoconsumo estaría no sujeto en virtud del artículo 7.7º de la citada Ley al no haber tenido derecho a la deducción de las cuotas soportadas en la construcción de la referida vivienda en los términos señalados anteriormente.

En relación con los locales que el consultante va a construir y no va a destinar a la venta, partiendo de la presunción de que van a afectarse al desarrollo de una actividad de alquiler o cualquier otra actividad empresarial o profesional, las cuotas soportadas por la construcción imputables a los mismos serán deducibles en función del régimen de deducciones aplicables a la actividad a la que se afecten dichos locales, con cumplimiento de las condiciones y requisitos señalados en el Título VIII de la Ley 37/1992, para el ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportados por el sujeto pasivo.

### 3. A efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas:

Los requisitos para la consideración de la existencia de una actividad económica a efectos de este impuesto se establecen en el artículo 27.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF, que dispone:

“1. Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

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

A ese respecto, constituye doctrina reiterada de este Centro Directivo que la promoción inmobiliaria para su posterior venta total o parcial supone, en todo caso, una actividad económica, al existir una ordenación por cuenta propia de medios productivos con la finalidad de vender los inmuebles promovidos, lo que ocurre en el caso consultado. En relación con esta actividad no han de cumplirse los requisitos del apartado 2 del artículo 27 de la LIRPF, que se refiere a la actividad de arrendamiento, actividad distinta de la promoción inmobiliaria.

El artículo 28 de la LIRPF establece que “el rendimiento neto de las actividades económicas se determinará según las normas del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las reglas especiales contenidas en este artículo, en el artículo 30 de esta Ley para la estimación directa, y en el artículo 31 de esta Ley para la estimación objetiva”. Debiéndose en el caso consultado cuantificar su rendimiento neto por el método de estimación directa, dado que la actividad de promoción consultada no se encuentra incluida en el ámbito de aplicación del método de estimación objetiva.

De acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 10 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 28 de noviembre), en adelante LIS, “en el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las

disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas”, siendo por tanto aplicables las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas inmobiliarias, aprobadas por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 28 de diciembre de 1994, declarada vigente por la Disposición transitoria quinta del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el nuevo Plan General de Contabilidad, (BOE de 20 de noviembre), que son de aplicación, entre otras, a los empresarios que realizan la actividad promotora inmobiliaria, encargando la construcción del inmueble a otras empresas ajenas a la misma.

A efectos de determinar el coste de las existencias, habría que distinguir los bienes que procedan del patrimonio personal del consultante y que se afectan a su patrimonio empresarial destinado a la promoción inmobiliaria, y los gastos incurridos en la construcción. Dentro de los primeros se encontrarían los inmuebles en los que se va a efectuar la promoción, que de acuerdo con los datos manifestados, pertenecían al consultante con anterioridad al inicio de la promoción, no habiendo estado afectados a una actividad económica y no habiéndose adquirido con ocasión de la promoción.

La afectación de los inmuebles a la actividad económica no produce alteración patrimonial alguna, según dispone el artículo 28.3 de la LIRPF y, por lo que respecta al valor de afectación, el artículo 23.1 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo), en adelante RIRPF, dispone: “Las afectaciones a actividades económicas de bienes o derechos del patrimonio personal se realizarán por el valor de adquisición que según las normas previstas en los artículos 35.1 y 36 de la Ley del Impuesto tuvieron en dicho momento.”

De acuerdo con el artículo 35.1:

“1. El valor de adquisición estará formado por la suma de:

- a) El importe real por el que la adquisición se hubiera efectuado.
- b) El coste de las inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por los adquirentes.

En las condiciones que reglamentariamente se determinen, este valor se minorará en el importe de las amortizaciones.”

Y, según el artículo 36, “cuando la adquisición o la transmisión hubiera sido a título lucrativo se aplicarán las reglas del artículo anterior, tomando por importe real de los valores respectivos aquéllos que resulten de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin que puedan exceder del valor de mercado.

(...)”.

Por tanto, para calcular el valor de adquisición de los inmuebles, en el caso de los inmuebles adquiridos por compraventa, se partirá del importe real por el que la adquisición se hubiera efectuado.

En el caso de lo adquirido por herencia, será el que resulte de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin que pueda exceder del valor de mercado. En consecuencia, el valor de lo adquirido por herencia será el valor real o de mercado, al no resultar de aplicación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la regla establecida en el artículo 40.3 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre (BOE de 16 de noviembre), que establece, a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que “El valor declarado por los interesados prevalecerá sobre el comprobado si fuese superior.”

Los valores así determinados serían una parte más del coste de producción de las existencias, que incluirá asimismo los gastos incurridos para su construcción incluyendo los correspondientes al proyecto, a efectos de la determinación del rendimiento neto de la actividad.

En cuanto a la cuarta parte del inmueble adquirido por compraventa, resulta de aplicación, como se ha referido, el artículo 35.1 de la LIRPF para determinar el valor de adquisición de dicha parte, al haber sido adquirida con anterioridad a su

afectación. Si bien dicho artículo establece que para la determinación del valor de adquisición hay que partir del importe real por el que la adquisición se hubiera efectuado, no obstante, el Tribunal Supremo, mediante Sentencia de 21 de diciembre de 2015, recaída en recurso de casación para la unificación de doctrina, ha establecido que a efectos de determinar dicho valor de adquisición en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en caso de posterior comprobación de valores a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por las respectivas Comunidades Autónomas, habrá de tenerse en cuenta el valor comprobado como el importe real al que se refiere el mencionado precepto.

Por otro lado, dado que parte de las edificaciones promovidas se destinaran al uso particular del promotor, a dichas edificaciones les resultaría aplicable, a efectos del cálculo del rendimiento neto de la actividad económica, lo establecido en el primer párrafo del apartado 4 del artículo 28 de la LIRPF, que dispone que “Se atenderá al valor normal en el mercado de los bienes o servicios objeto de la actividad, que el contribuyente ceda o preste a terceros de forma gratuita o destine al uso o consumo propio”, al tratarse de un autoconsumo de los bienes objeto de la actividad.

Por último debe indicarse que los rendimientos de actividades económicas se integran en la base imponible general del Impuesto, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 48 de la LIRPF.

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.