

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA V0889-18

ORGANO SG de Impuestos sobre el Consumo

FECHA-SALIDA 06/04/2018

NORMATIVA Ley 37/1992 art. 4; 5; 20-Uno-20º y 22º; 84-Tres

DESCRIPCION-HECHOS La sociedad consultante pretende adquirir en pleno dominio el 90 por ciento de un suelo urbanizable, que actualmente pertenece al 50 por ciento a dos hermanos, en el que construirá un **edificio** de viviendas. El 50 por ciento propiedad de uno de los hermanos se pagará en metálico por la consultante. El 40 por ciento propiedad del otro hermano será objeto de permuta, a cambio del resultado de la construcción sobre el 10 por ciento no transmitido.

Durante la construcción del inmueble, y antes de su finalización, se procederá a realizar la división horizontal y extinción del condominio con adjudicación de los pisos que correspondan al segundo de los hermanos.

CUESTION-PLANTEADA Tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de las operaciones descritas.

CONTESTACION-COMPLETA A) En lo relativo al Impuesto sobre el valor Añadido se informa lo siguiente:

1.- De conformidad con el artículo 4.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 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".

Por su parte el artículo 5 del mismo texto legal señala que:

"Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:

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

(...)

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 del mismo precepto considera 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.

2.- En otro orden de cosas, el artículo 84, apartado tres, de la Ley 37/1992 establece que "tienen la consideración de sujetos pasivos las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, careciendo de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición, cuando realicen operaciones sujetas al Impuesto".

A estos efectos, el artículo 392 del Código Civil, al tratar de las comunidades de bienes, señala que "hay comunidad de bienes cuando la propiedad de una cosa o de un derecho pertenece pro indiviso a varias personas".

En consecuencia, la titularidad pro indiviso de un inmueble por varias personas determina la existencia de una comunidad de bienes. Y esto sucede así por imperativo legal, tal y como se establece en el Código Civil, por lo que la voluntad de las partes de constituir o no dicha comunidad resulta irrelevante a estos efectos.

No obstante, para que la comunidad de bienes sea sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido es necesario que tenga la condición de empresario o profesional y actúe en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional a efectos del Impuesto.

La consideración como sujeto pasivo del Impuesto de la comunidad de bienes, ya sea la existente inicialmente (compuesta por los dos hermanos), o la existente en un segundo momento (compuesta por la consultante y el hermano que conservará la titularidad del 10 por ciento del **solar**), requiere que las operaciones que han de efectuarse, en este caso, primero la urbanización del terreno y luego la construcción de la edificación destinada a su venta, se puedan entender referidas a una actividad empresarial o profesional ejercida por la comunidad de bienes y no por sus miembros o comuneros. Para ello, sería necesario que las operaciones, y el riesgo o ventura que de ellas derive, se refiriese a la citada comunidad de forma indiferenciada y no a sus miembros o componentes, así como que la normativa sustantiva de la actividad por desarrollar sea tal que permita su ejercicio a través de una entidad con esta configuración.

En caso de que las operaciones se refieran a los miembros o componentes de la entidad, de manera que sean éstos, y no la entidad, los que asuman las consecuencias empresariales de las mismas, no se podrá considerar a efectos del Impuesto la existencia de una entidad que, por sí misma y con independencia de sus miembros, tenga la condición de sujeto pasivo del Impuesto.

En caso contrario, es decir, si hay una ordenación conjunta de medios y una asunción igualmente conjunta del riesgo y ventura de las operaciones, deberá considerarse que la entidad de que se trate, sociedad civil o comunidad de bienes, tiene la condición de sujeto pasivo del tributo.

En resumen, la adquisición proindiviso del inmueble por varias personas determina la constitución de una comunidad de bienes, de conformidad con lo establecido en el artículo 392 del Código Civil. Sin embargo, la condición de empresario o profesional la tendrá cada uno de los copropietarios sólo si el inmueble adquirido se explota de manera independiente y separada por cada uno de los mismos, sin que exista una asunción conjunta del riesgo y ventura derivados de la citada explotación.

En el caso de que la asunción del riesgo y ventura sea conjunta, la condición de empresario recaerá en la comunidad de bienes.

En cualquier caso, las diferencias que puedan surgir entre los comuneros en el seno de la comunidad de bienes exceden del ámbito estrictamente fiscal y deberán ser dirimidas por la vía civil.

3.- De acuerdo con los hechos descritos en el escrito de consulta presentado, parece deducirse que no existe comunidad de bienes entre la entidad consultante y el hermano que transmite parcialmente su participación del inmueble, pues no existe intención de explotar en común una actividad con asunción conjunta de riesgos; antes bien, la construcción del inmueble se realizará por la consultante y se procederá antes de la finalización de la construcción a la extinción del condominio.

En virtud de lo anterior, el hermano que permuta el 40 por ciento del terreno a cambio de la construcción del 10 por ciento que conserva tendrá la condición de promotor, siempre que cumpla lo previsto en el artículo 5.Uno.d) de la Ley 37/1992, como parece desprenderse del escrito de consulta, encargando la construcción de la edificación a la sociedad consultante. Esta construcción constituirá una **entrega** de bienes según lo dispuesto en el artículo 8.Dos.1º de la Ley 37/1992, que dispone que se consideran entregas de bienes "Las ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación, en el sentido del artículo 6 de esta ley, cuando el empresario que ejecute la obra aporte una parte de los materiales utilizados, siempre que el coste de los mismos exceda del 40 por 100 de la base imponible".

La sociedad consultante a su vez, según la información aportada, cumple los requisitos previstos en el artículo 5.Uno.d) de la Ley 37/1992 y tiene igualmente la condición de empresario y promotor de la edificación en el 90 por ciento del terreno de su titularidad.

Por consiguiente, las entregas de los pisos que realicen la sociedad consultante y el hermano que **entrega** el 40 por ciento del suelo, correspondientes a la parte del suelo que han promovido, una vez terminada su construcción, tendrán la consideración de primera **entrega** sujeta al Impuesto sin que resulte de aplicación, en consecuencia, el supuesto de exención contemplado en el artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/1992.

4.- Adicionalmente, en cuanto al devengo de las entregas de bienes, el artículo 75 de la Ley del impuesto, establece que:

"Uno. Se devengará el Impuesto:

1.º En las entregas de bienes, cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable.

(...)

Dos. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible el impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos".

Las operaciones de **entrega** de bienes inmuebles a cambio de una construcción futura han sido reiteradamente objeto de análisis por este Centro Directivo como con ocasión de la contestación dada la consulta vinculante de 17 de abril de 2013, número V1286-13, en la que se analizan las consecuencias fiscales de la transmisión de un inmueble por construcción futura. Así, con ocasión de la realización de estas operaciones de permuta de bienes, tienen lugar tres operaciones a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:

- La **entrega** del inmueble efectuada por los hermanos a la sociedad consultante, que se encontrará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido cuando sea realizada por quien tenga la condición de empresario o profesional y concurren el resto de requisitos generales de sujeción establecidos por el artículo 4.Uno de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En cuanto a esta primera **entrega** del suelo urbanizado, según se deduce de la escueta información aportada parece estar sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido por tener los transmitentes la condición de empresario o profesional como urbanizador de terrenos, siempre y cuando se cumplan los requisitos generales de sujeción al Impuesto.

En cuanto a la posible exención del Impuesto, en virtud del artículo 20.Uno.20º de la Ley 37/1992 esta **entrega** estaría sujeta y no exenta al tratarse de una excepción a la exención prevista en el artículo 20.Uno.20º de la Ley 37/1992 que dispone que estarán exentas:

"20º. Las entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables, incluidas las construcciones de cualquier naturaleza en ellos enclavadas, que sean indispensables para el desarrollo de una explotación agraria, y los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.

A estos efectos, se consideran edificables los terrenos calificados como solares por la Ley sobre el Régimen del Suelo y Ordenación Urbana y demás normas urbanísticas, así como los demás terrenos aptos para la edificación por haber sido ésta autorizada por la correspondiente licencia administrativa.

La exención no se extiende a las entregas de los siguientes terrenos aunque no tengan la condición de edificables:

a) Las de terrenos urbanizados o en curso de urbanización, excepto los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.

(...)"

- La edificación del suelo que conserva uno de los hermanos constituye una **entrega** de bienes en base al artículo 8.Dos.1º de la Ley 37/1992, según se ha indicado en el punto anterior. Esta ejecución de obra supone la contraprestación de la **entrega** del 40 por ciento del terreno por uno de los hermanos, referida en el guion anterior y tendrá lugar cuando concluya su construcción.

- De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 75.Dos de la Ley 37/1992, la **entrega** del terreno referida en el primer guion, correspondiente al 40 por ciento entregado por uno de los hermanos, sin perjuicio del tratamiento que le corresponda según se analiza en el mismo, constituye adicionalmente un pago a cuenta en especie de la edificación futura, pago que percibe el constructor y que, en consecuencia, está sujeto y no exento del Impuesto.

B) En lo relativo al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, se informa lo siguiente:

5.- Con relación a las cuestiones planteadas deben tenerse en cuenta los siguientes preceptos del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante ITP y AJD), aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre):

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

"2. Se considerarán transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del impuesto:

(...)

B) Los excesos de adjudicación declarados, salvo los que surjan de dar cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 821, 829, 1.056 (segundo) y 1.062 (primero) del Código Civil y Disposiciones de Derecho Foral, basadas en el mismo fundamento.”.

“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”.

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 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.”

Por otro lado, resulta de aplicación el artículo 70 del Reglamento del Impuesto aprobado por Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, (BOE de 22 de junio)

Artículo 70. Normas especiales.

“1. La base imponible en las escrituras de declaración de obra nueva estará constituida por el valor real de coste de la obra nueva que se declare.

2. En la base imponible de las escrituras de constitución de edificios en régimen de propiedad horizontal se incluirá tanto el valor real de coste de la obra nueva como el valor real del terreno”.

De lo expuesto en los preceptos anteriormente transcritos resulta la existencia de cinco acuerdos o convenciones que constituyen, todas ellos, hechos impositivos del ITP y AJD sujetos al Impuesto separadamente (art. 4 del Texto Refundido).

Adquisición del suelo por la sociedad consultante

a. En un 50%, por compraventa a uno de los hermanos copropietarios de la mitad del suelo que le corresponde.

b. En el otro 50%, por permuta celebrada con el otro hermano, referida tan solo al 40% del suelo, el cual será adquirido por la consultante a cambio de la edificación del 10% del suelo restante que queda en propiedad del citado hermano.

Declaración de la obra nueva edificada

División horizontal de la misma

Adjudicación de los pisos al hermano titular del 10% del suelo.

Extinción del condominio

1.a) Adquisición del 50% del suelo propiedad del hermano A

Dicha operación constituye una transmisión patrimonial onerosa, pero al tener el transmitente la condición de empresario, estará sujeta y no exenta al Impuesto sobre el Valor Añadido, lo que impide su sujeción por la modalidad de transmisión patrimonial onerosa del ITP y AJD, dada la incompatibilidad entre ambos conceptos establecida en el artículo 7.5 del Texto Refundido y determina, en consecuencia, la aplicación de cuota variable del documento notarial al concurrir todos los requisitos establecidos en el artículo 31.2 del citado texto legal:

-Tratarse de una primera copia de una escritura o un acta notarial

-Tener por objeto cantidad o cosa valuable,

-Contener actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Registro Mercantil, Registro de la Propiedad Industrial o Registro de Bienes Muebles

-Contener actos o contratos no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los números 1 y 2 del Texto Refundido del ITP y AJD, modalidades de Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Operaciones Societarias

1.b) Permuta del 40% del suelo perteneciente al hermano B por obra futura realizada por la consultante

En las operaciones de permuta de suelo a cambio de obra futura tienen lugar dos operaciones a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante IVA):

- La **entrega** del terreno que está sujeta y no exenta al Impuesto sobre el Valor Añadido, al tener los transmitentes la condición de empresarios, como resulta del artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA. Dicha **entrega** constituye un pago en especie, a cuenta de la edificación futura, que percibe el promotor, en este caso el consultante.

Al tratarse de suelo edificable o suelo urbanizado por los transmitentes, dicha **entrega** está excluida de la exención regulada en el artículo 20.Uno.20º de la Ley 37/1992, por lo que deberá tributar efectivamente en el ámbito del IVA y, en consecuencia, y ante la incompatibilidad entre el IVA y la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD establecida en el art. 7.5 del Texto Refundido del citado impuesto, la **entrega** del terreno no estará sujeta a dicha modalidad, lo que determina la aplicación de la cuota variable del documento notarial, al concurrir los requisitos exigidos por el artículo 31.2 anteriormente examinados.

- La **entrega** de la edificación terminada a la que se refiere el punto 4.

2.) y 3.) Declaración de obra y división horizontal

Tanto la declaración de obra nueva de las viviendas, como la división horizontal de las mismas, no constituyen transmisiones patrimoniales de bienes, pero su naturaleza registral determina la necesidad del otorgamiento de escritura pública y la inscribibilidad de los respectivos actos, por lo que la no sujeción por la referida modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas y su carácter valuable determina la concurrencia de todos los requisitos establecidos para tributar por la cuota variable del DN, estableciendo el artículo 70 del Reglamento una norma especial a efectos de determinar la base imponible en ambos supuestos:

- En la declaración de obra nueva la base imponible estará constituida por el valor real de coste de la obra nueva que se declare.

- En la constitución de edificios en régimen de propiedad horizontal, se incluirá en la base imponible tanto el valor real de coste de la obra nueva como el valor real del terreno.

4.) Adjudicación de los pisos al hermano titular del 10% del suelo.

Supone la **entrega** por parte de la consultante de la edificación terminada al hermano titular del 10% del suelo. Luego la entidad consultante tiene la condición de transmitente en dicha operación, por lo que no tiene la consideración de obligado tributario, que recae en el adquirente de los bienes tanto en el caso de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas como en la cuota variable del documento notarial. Por tanto, y teniendo en cuenta que los obligados tributarios los únicos legitimados para formular consultas tributarias, como resulta del artículo 88 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, (B.O.E. nº 302 de 18 de diciembre), General Tributaria, no resulta procedente la contestación a la consulta en cuanto a este punto.

5.) Extinción del condominio

La extinción o disolución de la comunidad supone la adjudicación de bienes o derechos a cada uno de los comuneros en proporción a su cuota de participación, bien entendido que dicha adjudicación no es una verdadera transmisión pues no se atribuye al comunero algo que éste no tuviera con anterioridad, sino que, como ha declarado el Tribunal Supremo reiteradamente, que la división de la cosa común y la consiguiente adjudicación a cada comunero en proporción a su interés en la comunidad de las partes resultantes no es una transmisión patrimonial propiamente dicha –ni a efectos civiles ni a efectos fiscales- sino una mera especificación o concreción de un derecho abstracto preexistente.

Por tanto, en la disolución del condominio, siempre que ésta se lleve a cabo de tal forma que el comunero no reciba más de lo que le corresponda en proporción de su cuota de participación en la cosa común, sin que se origine exceso de adjudicación, la disolución no constituirá una transmisión patrimonial que deba tributar por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD. Ahora bien, la inexistencia de transmisión patrimonial y la consiguiente no sujeción por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD determina la sujeción a la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, de la escritura de disolución en tanto concurren los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del texto refundido del Impuesto.

Si, por el contrario, a un comunero se le adjudique más de lo que le corresponda por su cuota de participación en la cosa común, el exceso que reciba no es algo que tuviese con anterioridad, por lo que su adjudicación si constituirá una transmisión patrimonial que tendrá carácter oneroso o lucrativo según sea o no objeto de compensación por parte del comunero que recibe el exceso al comunero que recibe de menos.

En este sentido se pronuncia el artículo 7 2.B) del Texto Refundido del ITP y AJD que se remite a diversos preceptos del Código Civil y Disposiciones de Derecho Foral, basadas en el mismo fundamento, respondiendo todos ellos al principio de que cuando la cosa común sea indivisible, ya sea por su propia naturaleza o porque pueda desmerecer mucho por la indivisión, la única forma de extinción de la comunidad es adjudicarla a uno de los comuneros con la obligación de abonar a los otros el exceso en metálico. Cuando el exceso surja de dar cumplimiento a alguno de los referidos preceptos, dicho exceso no se considerará transmisión patrimonial onerosa a los efectos del artículo 7.2.B) del Texto Refundido del ITP y AJD por lo que la concurrencia de todos los requisitos establecidos en el artículo 31.2 del Texto Refundido del ITP y AJD determina su tributación por la cuota variable del documento notarial.

En el supuesto planteado no se dice nada de cómo se llevará a cabo dicha extinción, ni si se trata de un bien divisible o indivisible desde el punto de vista urbanístico y, en este segundo caso, si el comunero al que se adjudique el bien compensa en metálico el exceso recibido al otro comunero, por lo que esta Dirección General no puede pronunciarse de forma concreta sobre este punto.

6.- 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.