

**Resultados**

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

**Documento seleccionado**

<b>Nº de consulta</b>	<b>V1990-21</b>
<b>Órgano</b>	SG de Impuestos sobre el Consumo
<b>Fecha salida</b>	24/06/2021
<b>Normativa</b>	Ley 37/1992 artículos 4 y 5, 20.uno.22º
<b>Descripción de hechos</b>	El consultante es una persona física que va a suscribir un contrato de arrendamiento con opción de compra, de una vivienda, con una promotora, ya que el anterior arrendatario desistió de ejercer la opción de compra.
<b>Cuestión planteada</b>	Tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido o en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales de la futura compraventa de dicha vivienda.
<b>Contestación completa</b>	<p>A) En relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido se informa lo siguiente:</p> <p>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.”.</p> <p>El apartado dos, letras a) y b), del mismo precepto señala que “se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:</p> <p>a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.</p> <p>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.”.</p> <p>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:</p> <p>“a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.</p> <p>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.</p> <p>b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.</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>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.</p>

e) Quienes realicen a título ocasional las entregas de medios de transporte nuevos exentas del Impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 25, apartados uno y dos de esta Ley.

Los empresarios o profesionales a que se refiere esta letra sólo tendrán dicha condición a los efectos de las entregas de los medios de transporte que en ella se comprenden.]

(...).”.

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.”.

Por lo tanto, los contratos de arrendamiento con opción de compra realizados por el promotor a que se refiere la consulta en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido.

2.- Por otro lado, y en referencia con los contratos de arrendamiento de viviendas con opción de compra y el ejercicio del derecho de opción sobre el inmueble, en este sentido, en la medida en que va a ser objeto de transmisión un bien inmueble que constituye una edificación, pudiera ser de aplicación lo establecido en el artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/1992, que dispone que estarán exentas del Impuesto “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.

(...).”.

Así, si se cumplen los requisitos para que la transmisión realizada constituya una primera entrega de edificaciones, ésta se encontrará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido en los términos del referido artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/1992. En otro caso, la transmisión tendrá la consideración de segunda entrega de edificaciones que estará sujeta y exenta del Impuesto.

Atendiendo al precepto anteriormente transcrito, para que se trate de una primera entrega es necesario que concurren los siguientes requisitos:

1º) Que la edificación se entregue por el promotor.

2º) Que se trate de una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada.

3º) Que la edificación no haya sido utilizada ininterrumpidamente 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.

4º) Que, si se ha producido la utilización expuesta en el punto anterior, sea el adquirente quien utilizó la edificación durante el referido plazo.

A la actividad de promoción de viviendas con la intención de destinarlas a la venta mediante el ofrecimiento de las mismas a través de contratos de arrendamiento con opción de compra se ha referido con anterioridad esta Dirección General en diversas contestaciones vinculantes a consultas tributarias, entre otras, la de 5 de octubre de 2018, número V2703-18.

Como ha sido apuntado anteriormente por este Centro directivo, del tenor literal del mencionado precepto se deduce que el legislador ha querido que el uso de la vivienda durante un plazo prudencial -por lo menos, dos años- agote la primera entrega, pero, a la vez, ha establecido la cautela de que dicho uso no se compute y, por tanto, no agote la primera entrega, cuando se realice por quien será su propietario en última instancia, con el objetivo claro de evitar posibles esquemas de minoración artificial de la base imponible aprovechando indebidamente la exención del arrendamiento.

Ahora bien, debe significarse que el precepto se refiere de forma expresa a uso, entre otros, en virtud de contratos sin opción de compra; quiere ello decir que el uso en virtud de contratos con opción de compra suscritos con el promotor, por muy dilatados o sucesivos en el tiempo que sean, no pueden agotar nunca la primera entrega, siempre que se haya dado a la edificación ese uso y

con independencia de que las condiciones contractuales del arrendamiento con opción de compra varíen de unos a otros. En estas circunstancias, la entrega que realice el promotor de la edificación que ha sido destinada al arrendamiento en virtud de contratos de arrendamiento con opción de compra siempre va a tener la consideración de primera entrega ya el adquirente sea el propio arrendatario optante ya un tercero distinto del anterior.

En consecuencia, tendrá la consideración de primera entrega sujeta y no exenta la transmisión por el promotor de una vivienda a un tercero cuando dicha vivienda ha estado desde su construcción destinada al arrendamiento con opción de compra.

Por el contrario, si los contratos de arrendamiento con opción de compra no hubieran sido suscritos con quien tiene la condición de promotor conforme a lo establecido en el artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/1992 o bien la edificación hubiera sido destinada también por su promotor a un uso distinto al de arrendamiento con opción de compra por un plazo ininterrumpido igual o superior a dos años, la entrega posterior de esa edificación al arrendatario en el ejercicio de la opción de compra o a un tercero adquirente tendrá la consideración de segunda entrega sujeta y exenta, sin perjuicio que resulte aplicable alguna de las excepciones que contempla el mencionado precepto.

3.- Según la información contenida en el escrito de consulta, parece que la vivienda va a ser objeto por parte del promotor de un nuevo contrato de arrendamiento con opción de compra, régimen de arrendamiento aplicado por el promotor de la vivienda, por lo que parece que resultará de aplicación lo señalado anteriormente en relación con la sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de la transmisión de la vivienda cuando el consultante ejecute dicha opción.

B) En relación con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados, se informa lo siguiente:

4.- 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.”.

5.- Por lo tanto, 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, tener contenido valuable, ser inscribible y no estar sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ni a las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas ni operaciones societarias del ITPAJD); por el contrario, si la transmisión no estuviera sujeta, o quedara sujeta pero resultara exenta del IVA, sin renuncia a la exención, 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.

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.