

NUM-CONSULTA	V2097-15
ORGANO	SG de Impuestos sobre el Consumo
FECHA-SALIDA	08/07/2015
NORMATIVA	Ley 37/1992 arts. 4, 5, 9 y 20-Uno-20º y 22º
DESCRIPCION-HECHOS	La entidad consultante va a adquirir un solar a una persona física que lo destinaba al arrendamiento pero que cesó en dicha actividad dándose de baja del Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores. En dicho solar existía una edificación que iba a ser objeto de demolición.
CUESTION-PLANTEADA	Tributación de la operación referida

CONTESTACION-COMPLETA 1.- El artículo 4 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 en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen."

De acuerdo con el apartado dos del mencionado precepto "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.
- c) Los servicios desarrollados por los Registradores de la Propiedad en su condición de liquidadores titulares de una Oficina Liquidadora de Distrito Hipotecario."

En este sentido, el apartado dos del artículo 5 de la Ley del Impuesto 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.

El apartado uno del ya citado artículo 5, en su letra c), contiene una definición propia y específica del concepto de empresario o profesional, considerando como tales a los efectos de dicho Impuesto, entre otros, a "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."

Por otra parte, el párrafo tercero de dicho precepto dispone:

"A efectos de este Impuesto, las actividades empresariales o profesionales se considerarán iniciadas 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.”.

2.- En otro orden de cosas, el artículo 9 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, que regula las operaciones asimiladas a las entregas de bienes por dicho Impuesto, dispone en su número 1º, letras a) y b) lo siguiente:

“Se considerarán operaciones asimiladas a las entregas de bienes a título oneroso:

1º. El autoconsumo de bienes.

A los efectos de este Impuesto, se considerarán autoconsumos de -bienes las siguientes operaciones realizadas sin contraprestación:

a) La transferencia, efectuada por el sujeto pasivo, de bienes corporales de su patrimonio empresarial o profesional a su patrimonio personal o al consumo particular de dicho sujeto pasivo.

b) La transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales que integren el patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo.”.

La normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido no establece expresamente un criterio preciso para determinar el momento del devengo del Impuesto en las transferencias de bienes del patrimonio empresarial del sujeto pasivo a su patrimonio personal.

No obstante, cuando el cese en el ejercicio de la actividad empresarial o profesional determinase la transferencia de los bienes integrantes del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo a su patrimonio personal o la transmisión gratuita de los mismos, será de aplicación lo establecido en el artículo 9, número 1º de la Ley 37/1992, anteriormente transcrito y, en consecuencia, se deberá entender producida la entrega de bienes que supone la referida transferencia o transmisión de bienes y devengado el Impuesto correspondiente.

A tales efectos, no podrá entenderse producido dicho cese en tanto el sujeto pasivo, actuando como empresario o profesional, continúe llevando a cabo la liquidación del patrimonio empresarial o profesional y enajenando los bienes de su activo.

La presentación de la declaración censal de baja en el ejercicio de una actividad no produce, por sí misma, dicho cese, ni determina el traspaso de los bienes integrantes del patrimonio empresarial o profesional de un sujeto pasivo a su patrimonio personal o su transmisión gratuita.

En cualquier caso, si tiene lugar dicho traspaso, se producirá un supuesto de autoconsumo de bienes sujeto al Impuesto, siendo preceptiva la declaración y liquidación de la cuota impositiva correspondiente. El referido traspaso deberá justificarse por elementos objetivos en virtud de los cuales resulte acreditada la intención del sujeto pasivo de desafectar los activos de su patrimonio empresarial (artículo 5.Dos, párrafo tercero, a sensu contrario).

A este respecto, debe traerse a colación lo regulado en el artículo 27 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE de 31 de diciembre), que dispone lo siguiente:

“Artículo 27.- Deducciones de las cuotas soportadas o satisfechas con anterioridad al inicio de la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a actividades empresariales o profesionales.

1. Quienes no viniesen desarrollando con anterioridad actividades empresariales o profesionales, y efectúen adquisiciones o importaciones de bienes o servicios con la intención de destinarlos a la realización de tales actividades, deberán poder acreditar los elementos objetivos que confirmen que, en el momento en que efectuaron dichas adquisiciones o importaciones, tenían esa intención, pudiendo serles exigida tal acreditación por la Administración tributaria.

2. La acreditación a la que se refiere el apartado anterior podrá ser efectuada por cualesquiera de los medios de prueba admitidos en derecho.

A tal fin, podrán tenerse en cuenta, entre otras, las siguientes circunstancias:

a) La naturaleza de los bienes y servicios adquiridos o importados, que habrá de estar en consonancia con la índole de la actividad que se tiene intención de desarrollar.

b) El período transcurrido entre la adquisición o importación de dichos bienes y servicios y la utilización efectiva de los mismos para la realización de las entregas de bienes o prestaciones de servicios que constituyan el objeto de la actividad empresarial o profesional.

c) El cumplimiento de las obligaciones formales, registrales y contables exigidas por la normativa reguladora del Impuesto, por el Código de Comercio o por cualquier otra norma que resulte de aplicación a quienes tienen la condición de empresarios o profesionales.

A este respecto, se tendrá en cuenta en particular el cumplimiento de las siguientes obligaciones:

a') La presentación de la declaración de carácter censal en la que debe comunicarse a la Administración el comienzo de actividades empresariales o profesionales por el hecho de efectuar la adquisición o importación de bienes o servicios con la intención de destinarlos a la realización de tales actividades, a que se refieren el número 1º del apartado uno del artículo 164 de la Ley del Impuesto y el apartado 1 del artículo 9º del Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, por el que se regulan las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios.

b') La llevanza en debida forma de las obligaciones contables exigidas en el Título IX de este Reglamento, y en concreto, del Libro Registro de facturas recibidas y, en su caso, del Libro Registro de bienes de inversión.

d) Disponer de o haber solicitado las autorizaciones, permisos o licencias administrativas que fuesen necesarias para el desarrollo de la actividad que se tiene intención de realizar.

e) Haber presentado declaraciones tributarias correspondientes a tributos distintos del Impuesto sobre el Valor Añadido y relativas a la referida actividad empresarial o profesional.

3. Si el adquirente o importador de los bienes o servicios a que se refiere el apartado 1 de este artículo no puede acreditar que en el momento en que adquirió o importó dichos bienes o servicios lo hizo con la intención de destinarlos a la realización de

actividades empresariales o profesionales, dichas adquisiciones o importaciones no se considerarán efectuadas en condición de empresario o profesional y, por tanto, no podrán ser objeto de deducción las cuotas del Impuesto que soporte o satisfaga con ocasión de dichas operaciones, ni siquiera en el caso en que en un momento posterior a la adquisición o importación de los referidos bienes o servicios decida destinarlos al ejercicio de una actividad empresarial o profesional.

4. Lo señalado en los apartados anteriores de este artículo 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.”.

De no tener lugar el traspaso de los bienes que integran el patrimonio empresarial del sujeto pasivo a su patrimonio personal en los términos anteriormente expuestos, la posterior transmisión de los mismos a la entidad consultante estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

3.- Por otra parte, el artículo 20, apartado uno, número 22º, A), de la Ley 37/1992 señala 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.

Los terrenos en que se hallen enclavadas las edificaciones comprenderán aquéllos en los que se hayan realizado las obras de urbanización accesorias a las mismas. No obstante, tratándose de viviendas unifamiliares, los terrenos urbanizados de carácter accesorio no podrán exceder de 5.000 metros cuadrados.

Las transmisiones no sujetas al Impuesto en virtud de lo establecido en el número 1.º del artículo 7 de esta Ley no tendrán, en su caso, la consideración de primera entrega a efectos de lo dispuesto en este número.

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.

b) A las entregas de edificaciones para su rehabilitación por el adquirente, siempre que se cumplan los requisitos que reglamentariamente se establezcan.

c) A las entregas de edificaciones que sean objeto de demolición con carácter previo a una nueva promoción urbanística.”.

Por su parte, el artículo 20, apartado uno, número 20º, de la Ley 37/1992 establece que estarán exentas del Impuesto “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.”.

Por consiguiente, de resultar sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido la entrega del solar objeto de consulta estará no exenta por cuanto que se trata de la entrega de un terreno edificable en el que se asienta una edificación destinada a su demolición.

4.- 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.