

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA	V2549-17
ORGANO	SG de Impuestos sobre el Consumo
FECHA-SALIDA	09/10/2017
NORMATIVA	Ley 37/1992 arts. 4, 5, 20-uno-22º. Real Decreto-Legislativo 1/1993 arts. 7.5, 10
DESCRIPCION-HECHOS	El consultante es una sociedad que suscribió, como arrendataria, un contrato de arrendamiento financiero inmobiliario sobre un local comercial con un establecimiento financiero de crédito, habiendo transcurrido más de 10 años desde su suscripción. Se plantea la cancelación anticipada del contrato para adquirir el inmueble, por el importe total de las cuotas pendientes, sin ejercitar la opción de compra.
CUESTION-PLANTEADA	Régimen de tributación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido o Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
CONTESTACION-COMPLETA	<p>A) En relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, se informa lo siguiente:</p> <p>1.- De conformidad con lo dispuesto en 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) “estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas 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>Por su parte, el apartado uno, letra c), del artículo 5 de la misma Ley establece que se reputarán empresarios o profesionales a “quienes efectúen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.</p> <p>En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes.”.</p> <p>2.- El artículo 20 de la Ley 37/1992 regula las exenciones en operaciones interiores. En concreto, el número 22º del apartado uno del citado artículo establece que se encontrarán exentas:</p> <p>“22.º A) 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.</p> <p>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.</p> <p>(...).”.</p> <p>No obstante, añade dicho precepto, que “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.”.</p>

El mismo artículo 20.uno.22º de la Ley 37/1992 establece tres supuestos de exclusión a la procedencia de la exención que regula. En particular, el primero de ellos (letra a) se refiere 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.

(...).”

Por consiguiente, el mencionado precepto prevé una exclusión a este supuesto de exención en aquellos casos de entregas de edificaciones que sean consecuencia del ejercicio de una opción de compra inherente a un contrato de arrendamiento, cuando dicha entrega se efectúe por parte de empresas dedicadas habitualmente a realizar operaciones de arrendamiento financiero y los contratos tengan una duración mínima de diez años.

Según el criterio de este Centro directivo sobre la interpretación que ha de darse al artículo 20.uno.22º, A), a) de la Ley 37/1992, recogida entre otras, en la contestación vinculante a la consulta, de 18 de febrero de 2010, con número de referencia V0305-10, puesto en relación con la nueva redacción del mencionado precepto, la exclusión a la aplicación de la exención por segundas o posteriores entregas de edificaciones en los términos previstos en dicho artículo resulta procedente, exclusivamente, cuando el ejercicio de la opción de compra por parte del arrendatario tenga lugar en virtud de un contrato de arrendamiento financiero con una duración mínima de 10 años y siempre que dicha opción de compra se ejercite transcurrido al menos este plazo de 10 años.

A estos efectos, el plazo mínimo de 10 años se computará desde el inicio del contrato de arrendamiento financiero con independencia de que, con posterioridad, tal y como se señaló en la consulta vinculante de 4 de abril de 2016, número V1377-16, que existan subrogaciones en la posición de cualquiera de las partes intervinientes en el mismo.

En consecuencia, en el caso de que dicho ejercicio se efectuara de forma anticipada al término del contrato cuando este tuviera una duración de 10 años o, cuando teniendo una duración superior, no haya transcurrido el plazo mínimo exigido de 10 años, ha de entenderse que tendrá lugar la resolución del contrato de arrendamiento financiero y por consiguiente la excepción a la exención no será aplicable a la entrega del inmueble.

3.- Si tal y como parece desprenderse del escrito de consulta lo que se produce es el ejercicio anticipado de la opción de compra inherente al contrato de arrendamiento, puesto que no parece que se haya producido una novación del mismo de la que pudiera derivarse una adquisición al margen del ejercicio del derecho de opción. En esas circunstancias resulta de aplicación la exclusión a la exención prevista en el artículo 20.uno.22º, A), a) de la Ley 37/1992 y la operación estará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

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

4.- Si no resultara de aplicación la excepción a la exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido de las segundas y posteriores entregas de edificaciones, en los supuestos de “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 los que se refiere la letra a) del artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/1992 y, por lo tanto, estuviera exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, la operación estaría sujeta a Transmisiones Patrimoniales Onerosas en función del artículo 7.5 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).

El apartado 1 del artículo 10 de dicho texto refundido establece que:

“1. La base imponible está constituida por el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda. Únicamente serán deducibles las cargas que disminuyan el valor real de los bienes, pero no las deudas aunque estén garantizadas con prenda o hipoteca”.

El concepto de valor real hace referencia al verdadero valor del bien y puede o no coincidir con el valor declarado por los interesados, o con el precio satisfecho en una determinada operación. En relación con el concepto de valor real, el Tribunal Supremo viene considerando como tal el valor intrínseco o por naturaleza del bien o derecho, el valor verdadero y definiciones similares y lo asimila al valor de mercado cuando esto sea posible por existir un mercado de los bienes o derechos transmitidos (sentencia de 7 de mayo de 1991).

5.- Los contratos de arrendamiento financiero que tienen por objeto bienes inmuebles deben documentarse en dos escrituras públicas –una, por la constitución de los contratos; otra, por el ejercicio de la opción de compra–, para su inscripción en el Registro de la Propiedad. Dichas escrituras públicas, que tienen por objeto cantidades, cumplen todos los requisitos previstos en el artículo 31.2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre de 1993), para quedar sujetos a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, de dicho impuesto.

La base imponible de la mencionada cuota gradual, según el artículo 30.1 del texto refundido de la Ley del impuesto, debe integrarse por el valor declarado, es decir, la cantidad o cosa valuable.

En el caso de las operaciones de arrendamiento financiero, la escritura pública que documente la constitución del contrato queda gravada por la cuota gradual por todas las cantidades correspondientes a las cuotas periódicas (la base imponible incluye tanto la parte correspondiente a la recuperación del coste o valor del bien inmueble, como la parte de los intereses financieros). En consecuencia, al ejercitarse la opción de compra, ya se ha satisfecho una parte del valor del bien de que se trate (todo el valor del bien salvo el llamado “valor residual”). Por ello, en la segunda escritura pública, que documentará el ejercicio de la opción de compra, la base imponible debe limitarse a la cuantía por la que se ejercite dicha opción de compra, sin que deban incluirse las cuantías correspondientes a las cuotas periódicas, puesto que ya se declararon en la escritura pública de constitución del arrendamiento financiero.

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.