

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA	V2833-17
ORGANO	SG de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos
FECHA-SALIDA	02/11/2017
NORMATIVA	TRLITPAJD RDLeg 1/1993 art. 7-1 y 5 Y 31-2
DESCRIPCION-HECHOS	<p>La consultante, una promotora inmobiliaria, construyó una finca de viviendas cuyo destino final era la venta. Terminadas las obras en 2009, y puestas las viviendas a la venta, no se ha vendido ninguna desde entonces, debido a la crisis.</p> <p>Desde 2012 la finca está arrendada a una empresa de alquiler de pisos para turistas. En este momento hay una persona interesada en comprar uno de los referidos pisos.</p>
CUESTION-PLANTEADA	<p>Son dos las cuestiones planteadas:</p> <p>Primera. Si la transmisión del citado piso estaría sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido o exenta del mismo, o si, teniendo en cuenta que la posible adquirente no es sujeto pasivo del IVA y que han transcurrido más de dos años desde su construcción, se considera una segunda transmisión que debe gravarse por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.</p> <p>Segunda. Si habría que regularizar el IVA soportado en la promoción y, en tal caso, como debería prorratearse dado que el deducido en su día corresponde a la totalidad de la promoción y ahora solo se pretende enajenar una de las viviendas.</p>
CONTESTACION-COMPLETA	<p>El artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), 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.</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. 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.</p> <p>(...).”</p> <p>Atendiendo al precepto anteriormente transcrito, para resolver si la transmisión de la vivienda objeto de consulta está exenta o no del Impuesto habrá que determinar si se trata de una primera entrega o de una segunda entrega de edificaciones.</p> <p>Para que se trate de una primera entrega es necesario que concurren los siguientes requisitos:</p> <ol style="list-style-type: none">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.

Por lo tanto, del escrito de consulta se desprende que dicha vivienda se ha encontrado arrendada a un tercero (sin opción de compra) por un plazo superior a dos años de manera que la entrega consultada no tendría la consideración de primera entrega y, por lo tanto, se encontraría exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Asimismo, es destacable que, dado que el adquirente será una persona física que no tiene la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, no será posible renunciar a la exención en los términos previstos en el artículo 20.Dos de la Ley del Impuesto.

Tercero.- En cuanto a la regularización del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado en la construcción de la vivienda en cuestión, hay que hacer referencia al artículo 107 de la Ley 37/1992 que dispone lo siguiente:

“Uno. Las cuotas deducibles por la adquisición o importación de bienes de inversión deberán regularizarse durante los cuatro años naturales siguientes a aquel en que los sujetos pasivos realicen las citadas operaciones.

No obstante, cuando la utilización efectiva o entrada en funcionamiento de los bienes se inicien con posterioridad a su adquisición o importación, la regularización se efectuará el año en que se produzcan dichas circunstancias y los cuatro siguientes.

Las regularizaciones indicadas en este apartado sólo se practicarán cuando, entre el porcentaje de deducción definitivo correspondiente a cada uno de dichos años y el que prevaleció en el año en que se soportó la repercusión, exista una diferencia superior a diez puntos.

Dos. Asimismo se aplicará la regularización a que se refiere el apartado anterior cuando los sujetos pasivos hubiesen realizado, durante el año de adquisición de los bienes de inversión, exclusivamente operaciones que originen derecho a deducción o exclusivamente operaciones que no originen tal derecho y, posteriormente, durante los años siguientes indicados en dicho apartado se modificase esta situación en los términos previstos en el apartado anterior.

Tres. Tratándose de terrenos o edificaciones, las cuotas deducibles por su adquisición deberán regularizarse durante los nueve años naturales siguientes a la correspondiente adquisición.

(...).”

En este sentido, el artículo 108 de la Ley del Impuesto regula el concepto de bien de inversión y establece lo siguiente:

“Uno. A los efectos de este impuesto, se considerarán de inversión los bienes corporales, muebles, semovientes o inmuebles que, por su naturaleza y función, estén normalmente destinados a ser utilizados por un período de tiempo superior a un año como instrumentos de trabajo o medios de explotación.

Dos. No tendrán la consideración de bienes de inversión:

1º Los accesorios y piezas de recambio adquiridos para la reparación de los bienes de inversión utilizados por el sujeto pasivo.

2º Las ejecuciones de obra para la reparación de otros bienes de inversión.

3º Los envases y embalajes, aunque sean susceptibles de reutilización.

4º Las ropas utilizadas para el trabajo por los sujetos pasivos o el personal dependiente.

5º Cualquier otro bien cuyo valor de adquisición sea inferior a quinientas mil pesetas.”

Por su parte, el artículo 109 de la Ley 37/1992, que regula el procedimiento para practicar la regularización de deducciones por bienes de inversión, dispone lo siguiente:

“La regularización de las deducciones a que se refiere el artículo 107 de esta Ley se realizará del siguiente modo:

1º Conocido el porcentaje de deducción definitivamente aplicable en cada uno de los años en que deba tener lugar la regularización, se determinará el importe de la deducción que procedería si la repercusión de las cuotas se hubiese soportado en el año que se considere.

2º Dicho importe se restará del de la deducción efectuada en el año en que tuvo lugar la repercusión.

3º La diferencia positiva o negativa se dividirá por cinco o, tratándose de terrenos o edificaciones, por diez, y el cociente resultante será la cuantía del ingreso o de la deducción complementarios a efectuar.”.

Por otra parte, el artículo 110 de la Ley del Impuesto regula los supuestos de entregas de los bienes de inversión durante el período de regularización y establece lo siguiente:

“Uno. En los casos de entregas de bienes de inversión durante el período de regularización se efectuará una regularización única por el tiempo de dicho período que quede por transcurrir.

A tal efecto, se aplicarán las siguientes reglas:

1ª. Si la entrega estuviere sujeta al Impuesto y no exenta, se considerará que el bien de inversión se empleó exclusivamente en la realización de operaciones que originan el derecho a deducir durante todo el año en que se realizó dicha entrega y en los restantes hasta la expiración del período de regularización.

No obstante, no será deducible la diferencia entre la cantidad que resulte de la aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior y el importe de la cuota devengada por la entrega del bien.

2ª. Si la entrega resultare exenta o no sujeta, se considerará que el bien de inversión se empleó exclusivamente en la realización de operaciones que no originan el derecho a deducir durante todo el año en que se realizó dicha entrega y en los restantes hasta la expiración del período de regularización.

La regla establecida en el párrafo anterior también será de aplicación en los supuestos en que el sujeto pasivo destinase bienes de inversión a fines que, con arreglo a lo establecido en los artículos 95 y 96 de esta Ley, determinen la aplicación de limitaciones, exclusiones o restricciones del derecho a deducir, durante todo el año en que se produjesen dichas circunstancias y los restantes hasta la terminación del período de regularización.

Se exceptúan de lo previsto en el primer párrafo de esta regla las entregas de bienes de inversión exentas o no sujetas que originen el derecho a la deducción, a las que se aplicará la regla primera. Las deducciones que procedan en este caso no podrán exceder de la cuota que resultaría de aplicar el tipo impositivo vigente en relación con las entregas de bienes de la misma naturaleza al valor interior de los bienes exportados o enviados a otro Estado miembro de la Comunidad.

(...)”.

Por lo tanto, dado que según manifiesta el consultante se producirá una entrega de un bien de inversión dentro de su período de regularización, el mismo deberá proceder a la regularización de las cuotas deducibles soportadas en la construcción de la vivienda objeto de consulta en los términos previstos en los artículos transcritos anteriormente.

Por último, en cuanto a la forma de prorratear el importe de las cuotas correspondientes a la vivienda objeto de transmisión para su regularización, se trata en todo caso de una cuestión de hecho que no puede determinarse por este Centro directivo sino que deberá ser acreditada por el consultante por cualquier medio de prueba admitido en Derecho pudiendo utilizarse algún criterio razonable como podría la superficie construida que represente dicha vivienda respecto del total de la promoción.

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (En adelante ITP y AJD)

Con respecto a la cuestión planteada deben tenerse en cuenta lo dispuesto en los siguientes artículos del Texto Refundido del ITP y AJD, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre).

Artículo 7

“1. Son transmisiones patrimoniales sujetas:

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”.

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.”

De la aplicación de los preceptos anteriormente transcritos resulta lo siguiente:

La entrega de un bien por un sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido, (en adelante IVA), es una operación sujeta a dicho impuesto y, por tanto, no sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD según lo dispuesto en los artículos 7.5 del Texto Refundido del citado impuesto, que establecen la incompatibilidad entre ambos conceptos impositivos.

Sin embargo, si por tratarse de la segunda transmisión de una edificación, la referida entrega estuviera exenta de IVA y, como sucede en el supuesto que se examina, sin posibilidad de renunciar a la exención, la transmisión quedará sujeta a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITP y AJD, en virtud de lo dispuesto en el párrafo segundo del artículo 7.5 del Texto Refundido del ITP y AJD.

En tal caso, aun cuando se documentase la operación en escritura pública, no resultaría de aplicación la cuota variable del Documento Notarial, del ITP y AJD, dada la incompatibilidad entre dicho concepto y la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas establecida en el artículo 31.2 del citado texto legal.

CONCLUSION

Primera. La transmisión de una vivienda arrendada a un tercero (sin opción de compra) por un plazo superior a dos años, no tendría la consideración de primera entrega y, por lo tanto, se encontraría exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, sin que sea posible la renuncia a la exención al ser la adquirente una persona física que no tiene la condición de empresario o profesional a efectos del IVA. Por lo

tanto, dado que se trata de una entrega de un bien de inversión dentro de su período de regularización, deberá procederse a la regularización de las cuotas deducibles soportadas en la construcción de la vivienda, La forma de prorratear el importe de dichas cuotas constituye una cuestión de hecho que no puede determinarse por este Centro directivo sino que deberá ser acreditada por el consultante por cualquier medio de prueba admitido en Derecho, pudiendo utilizarse algún criterio razonable como podría la superficie construida que represente dicha vivienda respecto del total de la promoción.

Segunda. La transmisión de la vivienda planteada, al estar exenta del IVA y sin posibilidad de renunciar a la exención, queda sujeta a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITP y AJD, en virtud de lo dispuesto en el párrafo segundo del artículo 7.5 del Texto Refundido del ITP y AJD. En tal caso, aun cuando se documentase la operación en escritura pública, no resultaría de aplicación la cuota variable del Documento Notarial, del ITP y AJD, dada la incompatibilidad entre dicho concepto y la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas establecida en el artículo 31.2 del citado texto legal.

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.