

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA	V2898-18
ORGANO	SG de Impuestos sobre el Consumo
FECHA-SALIDA	08/11/2018
NORMATIVA	Ley 37/1992 arts. 4, 5, 8-Dos-3º, 20-Uno-22º, 84
DESCRIPCION-HECHOS	El consultante es una persona física, que tiene la condición de ejecutante en una subasta judicial en la que, tras haber quedado desierta, ha solicitado la adjudicación del inmueble. El juzgado ha dictado decreto de adjudicación a favor del consultante, que ha sido recurrido en apelación por la parte ejecutada.
CUESTION-PLANTEADA	Sujeción de la operación al Impuesto sobre el Valor Añadido o al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y momento en el que se produce el devengo del Impuesto que corresponda.
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 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 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."</p> <p>Por su parte, el apartado dos y siguientes del citado artículo 4 disponen que:</p> <p>"Dos. 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>(...).</p> <p>Tres. La sujeción al Impuesto se produce con independencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o profesional o en cada operación en particular.</p> <p>Cuatro. Las operaciones sujetas a este Impuesto no estarán sujetas al concepto "transmisiones patrimoniales onerosas" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.</p> <p>Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior las entregas y arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando estén exentos del impuesto, salvo en los casos en que el sujeto pasivo renuncie a la exención en las circunstancias y con las condiciones recogidas en el artículo 20. Dos."</p> <p>El artículo 5, apartado uno, letra a), de la misma Ley, señala que se reputarán empresarios o profesionales las personas o entidades que realicen actividades empresariales o profesionales, definidas éstas en el apartado dos de dicho precepto como "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, continúa dicho precepto, "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."</p> <p>En el escrito de consulta no aportan datos suficientes para determinar si el consultante y la persona que transmite el inmueble mediante subasta tienen la consideración de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido. En caso de que el transmitente no tenga dicha consideración la operación no tributará por el Impuesto sobre el Valor Añadido, sin perjuicio de la tributación que corresponda en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.</p>

2.- Asimismo, también debe recordarse que, de acuerdo con el artículo 8.Dos.3º de la Ley 37/1992, que establece el concepto de entrega de bienes a efectos de este Impuesto disponiendo, se considerarán entregas de bienes las transmisiones de bienes en virtud de una norma o de una resolución administrativa o jurisdiccional, incluida la expropiación forzosa.

Por tanto, la transmisión de una vivienda, efectuada como consecuencia de un procedimiento judicial, subasta, estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido si el inmueble se encontraba afecto al desarrollo de las actividades empresariales o profesionales del transmitente.

3.- No obstante, en caso de que de acuerdo con el punto 1 anterior la operación estuviera sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, debe analizarse la posible exención de dicha entrega en virtud de lo dispuesto en el artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/1992 que dispone que estarán exentas:

“22.ºA) 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.

(...)."

En consecuencia con dicho artículo la transmisión de la edificación por un empresario no promotor de la misma constituye una segunda entrega de edificaciones que estará sujeta y exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

De la información aportada en el escrito presentado parece deducirse que la transmisión de la vivienda va a constituir una segunda entrega, por lo que sería aplicable la exención prevista en el artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/1992.

Lo anterior debe entenderse sin perjuicio de la posibilidad de renunciar a la aplicación de la exención en los términos y con los requisitos establecidos en el apartado dos del artículo 20.Dos de la Ley 37/1992, según el cual:

“Dos. Las exenciones relativas a los números 20.º y 22.º del apartado anterior podrán ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y se le atribuya el derecho a efectuar la deducción total o parcial del Impuesto soportado al realizar la adquisición o, cuando no cumpliéndose lo anterior, en función de su destino previsible, los bienes adquiridos vayan a ser utilizados, total o parcialmente, en la realización de operaciones, que originen el derecho a la deducción..”.

Por último, debe tenerse en cuenta que en el supuesto de que se renuncie a la aplicación de la exención en los términos contenidos en el artículo 20.Dos de la Ley 37/1992, será de aplicación,

en relación con el sujeto pasivo de la transmisión, lo dispuesto en el artículo 84.Uno.2º, letra e) del mismo texto legal, que dispone:

“Uno. Serán sujetos pasivos del Impuesto:

(...)

2.º Los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al Impuesto en los supuestos que se indican a continuación:

(...)

e) Cuando se trate de las siguientes entregas de bienes inmuebles:

(...)

– Las entregas exentas a que se refieren los apartados 20.º y 22.º del artículo 20.Uno en las que el sujeto pasivo hubiera renunciado a la exención.

(...).”.

4.- En cuanto al devengo de la operación, si resultara sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, habrá que estar a lo previsto en el artículo 75 de la Ley 37/1992.

El artículo 75, apartado uno, número 1º y apartado dos de la Ley 37/1992, dispone que 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.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en las entregas de bienes efectuadas en virtud de contratos de venta con pacto de reserva de dominio o cualquier otra condición suspensiva, de arrendamiento-venta de bienes o de arrendamiento de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad vinculante para ambas partes, se devengará el Impuesto cuando los bienes que constituyan su objeto se pongan en posesión del adquirente.

(...).”.

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.

(...).”.

De acuerdo con lo anterior, el devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido en la entrega de un bien afecto a la actividad económica de un empresario o profesional se produce cuando el mismo se ponga a disposición del adquirente, salvo que se hubieran producido pagos anticipados anteriores a dicha entrega, en cuyo caso el Impuesto se devenga en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.

En este sentido, el artículo 1462 del Código Civil establece lo siguiente:

“Se entenderá entregada la cosa vendida, cuando se ponga en poder y posesión del comprador.

Cuando se haga la venta mediante escritura pública, el otorgamiento de ésta equivaldrá a la entrega de la cosa objeto del contrato, si de la misma escritura no resultare o se dedujere claramente lo contrario.”.

La adquisición de la propiedad en nuestro Derecho Civil se fundamenta en la “teoría del título y modo de adquirir” considerándose que para adquirir la propiedad por transmisión inter vivos no basta con el mero contrato traslativo o acto constitutivo, sino que es necesario, además, otra formalidad o requisito que es precisamente el modo de adquirir o tradición, o lo que es lo mismo, la entrega de la posesión. Por tanto, el modo es el hecho que consuma y completa la adquisición de la propiedad, mediante la tradición o entrega de la posesión del bien inmueble transmitido.

De lo señalado con anterioridad se desprende que el devengo en las entregas de bienes se produce, como regla general, en el momento de la puesta en poder y posesión del adquirente de los bienes objeto de entrega. Si se hubiese otorgado escritura pública, la puesta en poder y posesión se entiende realizada, por disposición legal, en el momento de su otorgamiento, salvo que de dicha escritura se dedujera claramente lo contrario. Cuando de la escritura se deduzca claramente un momento distinto de puesta en poder y posesión de la cosa entregada, el devengo se produce en el momento en que, efectivamente, tenga lugar dicha puesta en poder y posesión del adquirente.

Por consiguiente, del devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido se produce, con carácter general, con la puesta en posesión del adquirente del correspondiente inmueble, sin perjuicio del devengo que se produciría en su caso con la percepción de pagos anticipados por el transmitente.

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

5.- En relación al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante ITP y AJD), es preciso tener en cuenta lo dispuesto en los artículos 7 y 49 del texto refundido del referido Impuesto, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre de 1993), que determinan lo siguiente:

Artículo 7 TRLITPAJD apartados 1 y 5:

“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.”

El artículo 49 del mismo texto determina que

“1. El impuesto se devengará:

a) En las transmisiones patrimoniales, el día en que se realice el acto o contrato gravado.

(...)

2. Toda adquisición de bienes cuya efectividad se halle suspendida por la concurrencia de una condición, un término, un fideicomiso o cualquiera otra limitación, se entenderá siempre realizada el día en que dichas limitaciones desaparezcan.”

En la relación entre el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y el 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.

Por lo tanto, si la operación queda sujeta al IVA, y no exenta del mismo no podrá quedar sujeta al ITPAJD por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas. Únicamente cuando se trate de inmuebles si la operación no queda sujeta al IVA o queda sujeta pero resulta exenta del mismo la operación quedará sujeta al concepto de transmisiones patrimoniales onerosas.

En el caso concreto de la consulta planteada, la adquisición de la vivienda estará sujeta al ITPAJD en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas (TPO) si el ejecutado no fuera sujeto pasivo del IVA (operación no sujeta a IVA) o si estando sujeta al IVA esta operación, quedara exenta en virtud del artículo 20.Uno 22ª LIVA.

Si la operación quedara sujeta al ITPAJD en modalidad de TPO, el devengo del impuesto, según el artículo 49 del texto refundido, se producirá el día que se realice el acto o contrato salvo que la adquisición quede suspendida por alguna limitación. En el presente caso, habrá que atender a si la adquisición ha sido efectiva con el decreto de adjudicación, en cuyo caso el devengo se producirá en el momento de la adjudicación o si por el contrario, esta adquisición ha quedado suspendida con la interposición del recurso de apelación por la parte ejecutada, en cuyo caso habría que esperar a que la adjudicación sea firme para que se produzca el devengo del impuesto.

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.