

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA V1801-19

ORGANO SG de Impuestos sobre el Consumo

FECHA-SALIDA 11/07/2019

NORMATIVA Ley 37/1992 arts. 4,5,20-Uno-22º y Dos, 84

DESCRIPCION-HECHOS La consultante es una entidad mercantil que quiere comprar un local comercial a un particular para transformarla en una vivienda que va a destinar al alquiler.

CUESTION-PLANTEADA Sujeción de la operación al Impuesto sobre el Valor Añadido y aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo.

CONTESTACION-COMPLETA 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."

Por su parte, el artículo 5, apartado uno, letras a) y c) de la misma Ley establece lo siguiente:

"Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:

a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

(...)

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.

En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes."

Por otra parte, el apartado dos de este mismo artículo 5 de la Ley señala 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.

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."

En el supuesto objeto de consulta no se aportan datos acerca de la naturaleza del transmitente por lo que esta contestación va a realizarse presumiendo que se trata de una persona física que tiene la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, y cuyo local se encuentra afecto a su actividad empresarial o profesional.

En esas circunstancias, la entrega del mismo estaría sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido sin perjuicio de que le pudiera ser de aplicación la exención en los términos que se exponen en el siguiente punto de la presente contestación.

Por el contrario, si el consultante no tiene la condición de empresario o profesional en relación con dicha operación de transmisión, la misma no se encontraría sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, procediendo la tributación por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, tal y como establece el artículo 7.1 A) del Texto Refundido de este impuesto, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre.

2.- En este sentido, en el supuesto que la transmisión del local se encuentre sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido debe tenerse en cuenta que el artículo 20 de la Ley, al regular las exenciones en operaciones interiores, establece en su número 22º del apartado uno de la Ley 37/1992 establece la siguiente exención aplicable en operaciones inmobiliarias:

“22º A) Las segundas y posteriores 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.

(...)

La exención prevista en este número no se aplicará:

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.”.

Atendiendo al precepto anteriormente transcrito, para resolver si la transmisión del local comercial objeto de consulta está exenta o no del Impuesto habrá que determinar, en primer lugar, si se trata de una primera entrega o de una segunda entrega de edificaciones.

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.

De la información contenida en el escrito de consulta no parece que concorra ninguno de los supuestos anteriores por lo que parece que se trataría de una segunda entrega de edificaciones que estaría, a priori, sujeta y exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

No obstante, lo anterior, debe analizarse si es de aplicación algún supuesto de exclusión de la exención, en concreto, el relativo a las entregas de edificaciones para su rehabilitación toda vez que la entidad consultante que se dispone a adquirir el local comercial objeto de consulta va a proceder a su acondicionamiento a efectos de transformarlo en vivienda.

3.- En cuanto al concepto de obras de rehabilitación, el artículo 20, apartado uno, 22º letra B) de la Ley dispone lo siguiente:

“B) A los efectos de esta ley, son obras de rehabilitación de edificaciones las que reúnan los siguientes requisitos:

1.º Que su objeto principal sea la reconstrucción de las mismas, entendiéndose cumplido este requisito cuando más del 50 por ciento del coste total del proyecto de rehabilitación se corresponda con obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas o con obras análogas o conexas a las de rehabilitación.

2.º Que el coste total de las obras a que se refiera el proyecto exceda del 25 por ciento del precio de adquisición de la edificación si se hubiese efectuado aquélla durante los dos años inmediatamente anteriores al inicio de las obras de rehabilitación o, en otro caso, del valor de mercado que tuviera la edificación o parte de la misma en el momento de dicho inicio. A estos efectos, se descontará del precio de adquisición o del valor de mercado de la edificación la parte proporcional correspondiente al suelo.

Se considerarán obras análogas a las de rehabilitación las siguientes:

a) Las de adecuación estructural que proporcionen a la edificación condiciones de seguridad constructiva, de forma que quede garantizada su estabilidad y resistencia mecánica.

b) Las de refuerzo o adecuación de la cimentación así como las que afecten o consistan en el tratamiento de pilares o forjados.

c) Las de ampliación de la superficie construida, sobre y bajo rasante.

d) Las de reconstrucción de fachadas y patios interiores.

e) Las de instalación de elementos elevadores, incluidos los destinados a salvar barreras arquitectónicas para su uso por discapacitados.

Se considerarán obras conexas a las de rehabilitación las que se citan a continuación cuando su coste total sea inferior al derivado de las obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas y, en su caso, de las obras análogas a éstas, siempre que estén vinculadas a ellas de forma

indisoluble y no consistan en el mero acabado u ornato de la edificación ni en el simple mantenimiento o pintura de la fachada:

- a) Las obras de albañilería, fontanería y carpintería.
- b) Las destinadas a la mejora y adecuación de cerramientos, instalaciones eléctricas, agua y climatización y protección contra incendios.
- c) Las obras de rehabilitación energética.

Se considerarán obras de rehabilitación energética las destinadas a la mejora del comportamiento energético de las edificaciones reduciendo su demanda energética, al aumento del rendimiento de los sistemas e instalaciones térmicas o a la incorporación de equipos que utilicen fuentes de energía renovables.”.

Por lo tanto, para determinar si las obras que se realizan en el local comercial son de rehabilitación, habrá que actuar en dos fases, en los términos establecidos por este Centro directivo, entre otras, en la contestación vinculante a la consulta, de 9 de octubre de 2017, con número de referencia V2546-17.

En consecuencia, si las obras de transformación del local comercial que pretende realizar la consultante cumplen los requisitos exigidos por la norma para su consideración como obras de rehabilitación, no se aplicaría la exención prevista en el artículo 20, apartado uno, número 22º de la Ley, de forma que la adquisición del local comercial se encontraría sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por el contrario, en caso de que las obras de transformación del local comercial no cumplan con los requisitos exigidos por la norma para su consideración como obras de rehabilitación, la entrega del mismo por el transmitente estaría sujeta pero exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

4.- Por lo que respecta a la renuncia a la referida exención si esta hubiera sido de aplicación, el apartado dos del mismo artículo 20 de la Ley recoge tal posibilidad en los siguientes términos:

“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.”.

En este sentido, el artículo 24 quater del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE del 31 de diciembre), establece, en relación con la aplicación de las reglas de inversión del sujeto pasivo, lo siguiente:

“1. El empresario o profesional que realice la entrega a que se refiere el artículo 84, apartado uno, número 2.º, letra e), segundo guión, de la Ley del Impuesto, deberá comunicar expresa y fehacientemente al adquirente la renuncia a la exención por cada operación realizada.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado cinco del artículo 163 sexies de la Ley del Impuesto, el transmitente sólo podrá efectuar la renuncia a que se refiere el párrafo anterior cuando el adquirente le acredite su condición de sujeto pasivo en los términos a que se refiere el apartado 1 del artículo 8 de este Reglamento.

(...)

6. Las comunicaciones a que se refieren los apartados anteriores deberán efectuarse con carácter previo o simultáneo a la adquisición de los bienes o servicios en que consistan las referidas operaciones.

7. Los destinatarios de las operaciones a que se refieren los apartados anteriores podrán acreditar bajo su responsabilidad, mediante una declaración escrita firmada por los mismos dirigida al empresario o profesional que realice la entrega o preste el servicio, que concurren, en cada caso y según proceda, las siguientes circunstancias:

- a) Que están actuando, con respecto a dichas operaciones, en su condición de empresarios o profesionales.
- b) Que tienen derecho a la deducción total o parcial del Impuesto soportado por las adquisiciones de los correspondientes bienes inmuebles.
- c) Que las operaciones se realizan en el marco de un proceso de urbanización de terrenos o de construcción o rehabilitación de edificaciones.

(...).”.

Para que se pueda renunciar a la exención es necesario, por tanto, que el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de actividades empresariales o profesionales, requisito que parece cumplirse según el escrito de consulta, y que se le atribuya el derecho a efectuar la deducción total o parcial del Impuesto soportado al realizar la adquisición o cuando los bienes adquiridos vayan a ser utilizados total o parcialmente en la realización de operaciones que originan el derecho a la deducción.

5.- En cuanto a la aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo en la transmisión del local, el artículo 84.Uno.2º, letra e) del mismo texto legal, dispone que serán sujetos pasivos del Impuesto:

“2º. 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.

(...).”.

En el caso de inversión del sujeto pasivo el transmitente del inmueble no repercutirá en factura cantidad alguna en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido, debiendo incluir en la factura la mención “inversión del sujeto pasivo” como prevé el artículo 6.1.m) del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (BOE del 1 de diciembre).

6.- De todo lo anterior, se pone de de manifiesto que si la exención no fuera de aplicación al haber sido entregado un inmueble destinado a su rehabilitación, no cabría aplicar la regla de inversión del sujeto pasivo de forma que el transmitente del local comercial vendría obligado a repercutir en factura el Impuesto sobre el Valor Añadido a la consultante.

Si por el contrario, hubiera resultado de aplicación la exención del Impuesto, y el sujeto pasivo hubiera renunciado a la misma en los términos expuesto, sería de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo en las condiciones señaladas.

7.- 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.