

NUM-CONSULTA V5206-16

ORGANO SG de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos

FECHA-SALIDA 01/12/2016

NORMATIVA L37/1992 art.s 4-Uno y Dos, 5-b y d, 20-Uno-22-A, 91-Uno-1-7, . TRLITPAJD RDLeg 1/1993 art. 7-5 y 31-2

DESCRIPCION-HECHOS Un banco vende una vivienda que se halla en construcciónm, a falta de aproximadamente el 20% para finalizar la obra.
En la ficha del catastro de dicho inmueble figura "uso local principal: residencial" y "año de construcción: 2009", lo cual parece contradictorio con la situación real de la vivienda.

CUESTION-PLANTEADA El consultante, un empresario acogido al régimen general del IVA, se plantea la posibilidad de adquirir el bien y desea saber si en caso de adquirir la vivienda para uso particular o en caso de que se destinase la totalidad del inmueble a su actividad empresarial, si las referidas operaciones estarían sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido o al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Y, en caso de aplicarse el Impuesto sobre el Valor Añadido, si podría deducirse el 100%.

CONTESTACION-COMPLETA PRIMERO.- De acuerdo con el artículo 4.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 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 citado artículo 4 de la Ley del Impuesto, 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.”.

Por su parte, el apartado tres de ese mismo precepto establece que “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.”.

El artículo 5 de la Ley 37/1992 señala que, a los efectos de lo dispuesto en dicho texto legal, “se reputarán empresarios o profesionales:

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

(...)

d) Quienes efectúen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas, en todos los casos, a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente.”.

Según se desprende de la somera información aportada en el escrito de consulta, el vendedor de la vivienda es un banco, que la ha adquirido por ejecución hipotecaria y que, normalmente, intervendrá en su condición de empresario o profesional por dicha operación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y, por tanto, la entrega de la vivienda a que hace referencia el escrito de consulta estará sujeta al citado Impuesto.

SEGUNDO.- En el caso de que la entrega de la vivienda a que hace referencia el escrito de consulta esté sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido podría serle de aplicación la exención prevista en el artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/1992, de acuerdo con el cual estarán exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido:

“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.

(...).”.

Del indicado precepto se deriva que, a los efectos de calificar una entrega de edificaciones como primera o segunda o ulterior entrega, y aplicar, en su caso, la exención aludida, es requisito esencial que se trate de una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada.

Si el objeto de la entrega es una edificación en fase de construcción, como así parece deducirse del escrito de

consulta, no serán aplicables los conceptos de primera o segunda entrega a que se refiere dicho precepto ni, en su caso, la exención que en él se contempla.

Las entregas de edificaciones en construcción o no terminadas estarán sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido, en todo caso, cuando se realicen por empresarios o profesionales en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.

A efectos de considerar que una edificación está terminada, se requerirá el certificado final de obra, que tiene como finalidad confirmar que la edificación ha sido realizada por el director de la obra de conformidad con el proyecto respecto del cual se otorgó la correspondiente licencia de edificación y que la misma, previa la cumplimentación de los trámites administrativos que correspondan, está en condiciones de ser utilizada para el destino previsto.

Por tanto, si la edificación objeto de consulta no cuenta con dicho certificado, deberá considerarse como edificación en curso, estando su transmisión en todo caso sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

TERCERO.- En lo que se refiere al tipo impositivo aplicable a la operación, el artículo 91 de la Ley del Impuesto determina en su apartado uno lo siguiente:

“Uno. Se aplicará el tipo del 10 por ciento a las operaciones siguientes:

1. Las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de los bienes que se indican a continuación:

(...).

7º. Los edificios o partes de los mismos aptos para su utilización como viviendas, incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades, y anexos en ellos situados que se transmitan conjuntamente.

En lo relativo a esta ley no tendrán la consideración de anexos a viviendas los locales de negocio, aunque se transmitan conjuntamente con los edificios o parte de los mismos destinados a viviendas.

No se considerarán edificios aptos para su utilización como viviendas las edificaciones destinadas a su demolición a que se refiere el artículo 20, apartado uno, número 22.º, parte A), letra c) de esta ley.”.

De lo expuesto se deduce que se aplicará el tipo reducido del 10 por ciento a las entregas de viviendas y plazas de garaje anexas, con las limitaciones establecidas en la Ley. Por el contrario, será de aplicación el tipo general del 21 por ciento, establecido en el artículo 90.Uno, a las entregas de edificaciones o partes de las mismas que no sean aptas en el estado en que se produce su entrega para su utilización como viviendas.

Entre las entregas que deberán tributar al tipo general del Impuesto se encuentran las de edificios de viviendas que, debido a que su construcción no ha sido terminada, no son aptos para dicha utilización. Así pues, tributará al tipo impositivo general del 21 por ciento la transmisión de la edificación en curso objeto de consulta.

CUARTO.- No obstante lo anterior, si de acuerdo con lo dispuesto en el apartado tres de esta contestación, la vivienda objeto de consulta tiene la consideración de edificación terminada, la entrega de la misma por parte del banco que la adquirió en ejecución hipotecaria (por tanto, cabe considerar que no fue el promotor de dicha edificación) estará sujeta y exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido en virtud de lo establecido en el artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/1992, sin perjuicio de la posibilidad de renuncia a la exención de conformidad con lo dispuesto en el artículo 20, apartado dos

de la referida Ley 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.”.

El desarrollo reglamentario de dicho precepto está contenido en el artículo 8, apartado 1 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE de 31 de diciembre), que dispone que:

"1. La renuncia a las exenciones reguladas en los números 20.º y 22.º del apartado uno del artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, deberá comunicarse fehacientemente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega de los correspondientes bienes.

La renuncia se practicará por cada operación realizada por el sujeto pasivo y, en todo caso, deberá justificarse con una declaración suscrita por el adquirente, en la que éste haga constar su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total o parcial del Impuesto soportado por las adquisiciones de los correspondientes bienes inmuebles o, en otro caso, que el destino previsible para el que vayan a ser utilizados los bienes adquiridos le habilita para el ejercicio del derecho a la deducción, total o parcialmente.”.

En consecuencia, si el adquirente ostenta la condición de

empresario o profesional, adquiere la vivienda en su condición de tal y cumple los restantes requisitos establecidos en el apartado dos del artículo 20 de la Ley 37/1992 y desarrollados por el Reglamento del Impuesto, el transmitente podrá solicitar la renuncia a la exención lo que determinará que la citada entrega quedará sujeta y no exenta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

QUINTO.- Por último, el artículo 84.Uno.2º, letra e) de la Ley del Impuesto señala, en relación con el sujeto pasivo de las operaciones, que:

“Uno. 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.

(...).”.

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante TP y AJD)

Deben tenerse en cuenta los siguientes preceptos 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):

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:

Primero. La entrega de un bien por un sujeto pasivo del IVA, realizada en el ámbito de su actividad empresarial o profesional, es una operación sujeta a dicho impuesto conforme al artículo 4.Uno y Dos de la LIVA, 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 y artículo 4.Cuatro de la LIVA, que establecen la incompatibilidad entre ambos conceptos.

Segundo. En el supuesto de que la referida operación se documentase en escritura pública, la no sujeción de la transmisión por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas permitiría la aplicación la cuota variable del Documento Notarial de la modalidad Actos Jurídicos Documentados, dada la concurrencia de todos los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del Texto Refundido del Impuesto:

Tratarse de una primera copia de una escritura o acta notarial

Tener por objeto cantidad o cosa valuable

Contener un acto o contrato inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil y de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles

No estar sujetos los referidos actos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los apartados 1 y 2 del artículo 1 de esta Ley, transmisiones patrimoniales onerosas y operaciones societarias

Tercero. En caso de tratarse de una operación sujeta pero exenta del IVA, que puede ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos que se determinen

reglamentariamente, debe distinguirse según se produzca o no efectivamente la renuncia:

- De producirse la renuncia a la exención del IVA, la operación quedará efectivamente sujeta a dicho impuesto y, en consecuencia, no estará sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD, con las mismas consecuencias expuestas en el apartado segundo.

- Si por el contrario, no se produjese la renuncia a la exención del IVA, la transmisión quedará sujeta a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITP y AJD, en virtud de lo dispuesto en el 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, en los términos que resultan del artículo 31.2 del citado texto legal.

CONCLUSION

Primera. Impuesto sobre el valor Añadido.

- Según se desprende de la somera información aportada en el escrito de consulta, la entrega de la vivienda estará sujeta al IVA, aunque podría estar exenta si se tratase de una edificación en fase de construcción. Pero si la edificación no cuenta con el certificado final de obra deberá considerarse como edificación en curso, estando su transmisión en todo caso sujeta y no exenta del IVA.

- En cuanto al tipo impositivo tributará al tipo impositivo general del 21 por ciento al tratarse de la transmisión de la edificación en curso.

- Si tuviese la consideración de edificación terminada se trataría de una entrega sujeta y exenta del IVA, salvo que el transmitente solicitase la renuncia a la exención con los

requisitos establecidos, en cuyo caso quedará estaría sujeta y no exenta al IVA

Segunda. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

- La entrega de un bien por un sujeto pasivo del IVA, realizada en el ámbito de su actividad empresarial o profesional, en tanto es una operación sujeta a dicho impuesto, no estará a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD. Si dicha operación se documentase en escritura pública, se aplicaría la cuota variable del Documento Notarial de la modalidad Actos Jurídicos Documentados, dada la concurrencia de todos los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del Texto Refundido del Impuesto.

- De tratarse de una operación sujeta pero exenta del IVA, debe distinguirse según se produzca o no efectivamente la renuncia:

- Si ésta tiene lugar, la operación quedará efectivamente sujeta al IVA no estará sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD.

- Si no se produjese la renuncia a la exención del IVA, la transmisión quedará sujeta a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITP y AJD, en cuyo 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 ambas modalidades.