



I N F O R M E

S/REF. 50/037769 9/13

N/REF. AF1210-13

DESTINATARIO: SRA. DÑA. ANA GOMENDIO LÓPEZ DE ASIAÍN
INSTITUTO DE LA VIVIENDA DE MADRID (IVIMA)
C/ Basílica, 23. 28020 MADRID

ASUNTO:

Informe Externo.

En relación con el asunto de referencia, esta Subdirección General, en el ámbito de sus competencias emite el siguiente informe:

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO:

1.- De acuerdo con lo establecido 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), están sujetas al citado tributo 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.

No obstante, el artículo 7, número 1º, de la Ley 37/1992 establece la no sujeción al Impuesto de:

"1º. La transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporeales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, con independencia del régimen fiscal que a dicha transmisión le resulte de aplicación en el ámbito de otros tributos y del procedente conforme a lo dispuesto en el artículo 4, apartado cuatro, de esta Ley.

Quedarán excluidas de la no sujeción a que se refiere el párrafo anterior las siguientes transmisiones:

a) (suprimida).

**ASUNTO:**

Informe Externo.

b) Las realizadas por quienes tengan la condición de empresario o profesional exclusivamente conforme a lo dispuesto por el artículo 5, apartado uno, letra c) de esta Ley, cuando dichas transmisiones tengan por objeto la mera cesión de bienes.

A estos efectos, se considerará como mera cesión de bienes la transmisión de bienes arrendados cuando no se acompañe de una estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, que permita considerar a la misma constitutiva de una unidad económica autónoma.

c) Las efectuadas por quienes tengan la condición de empresario o profesional exclusivamente por la realización ocasional de las operaciones a que se refiere el artículo 5, apartado uno, letra d) de esta Ley.

(...).

La nueva redacción del número 1º, del artículo 7 de la Ley supone la actualización de los supuestos de no sujeción de las transmisiones globales de patrimonio para adecuar la Ley 37/1992 a la jurisprudencia comunitaria establecida fundamentalmente por la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27 de noviembre de 2003, recaída en el Asunto C-497/01, Zita Modes Sarl.

En este sentido, el Tribunal señaló en el apartado 40 de la referida sentencia que *“el concepto de «transmisión, a título oneroso o gratuito o bajo la forma de aportación a una sociedad, de una universalidad total o parcial de bienes» debe entenderse en el sentido que comprende la transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa, con elementos corporales y, en su caso, incorporales que, conjuntamente, constituyen una empresa o una parte de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma, pero que no comprende la mera cesión de bienes, como la venta de existencias.”*

Debe tenerse en cuenta que el criterio establecido por el Tribunal ya había sido reiteradamente aplicado por este Centro directivo en contestación a consultas tributarias; criterio claramente confirmado por la nueva redacción del artículo 7.1º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por tanto, siempre que los elementos transmitidos constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, su transmisión no se sujetará al Impuesto.

Del escrito de consulta resulta que la entidad consultante transmitirá a un tercero bienes inmuebles, algunos de los cuales se encuentran arrendados, sin acompañarlos de la estructura organizativa necesaria para el desarrollo de una actividad empresarial, por lo que cabe concluir que dicha transmisión constituye una mera cesión de bienes que quedaría sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.



ASUNTO:

Informe Externo.

2.- No obstante la sujeción de la referida transmisión al Impuesto sobre el Valor Añadido, puede resultar de aplicación el supuesto de exención contemplado en el artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/1992, el cual establece que estarán exentas las siguientes operaciones:

"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.

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 periodos 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, 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.

Si por el contrario lo que se transmite es una edificación terminada, cabe plantearse si se trata de una primera o segunda entrega. Para que se trate de una primera entrega a efectos del Impuesto es necesario:

1º) Que la edificación se entregue por el promotor.

2º) 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.

En este sentido, debe significarse que el precepto se refiere de forma expresa a uso, entre otros, en virtud de contratos sin opción de compra; quiere ello decir que el uso en virtud de



ASUNTO:

Informe Externo.

contratos con opción de compra, por muy dilatados o sucesivos en el tiempo que sean, no pueden agotar nunca la primera entrega que realice el promotor de la edificación.

3º) Que si se ha producido la utilización expuesta en el punto anterior, sea el adquirente quien utilizó la edificación durante el referido plazo.

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

“Dos. Las exenciones relativas a los números 20º, 21º y 22º 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, en función de su destino previsible, tenga derecho a la deducción total del Impuesto soportado por las correspondientes adquisiciones.

Se entenderá que el adquirente tiene derecho a la deducción total cuando el porcentaje de deducción provisionalmente aplicable en el año en el que se haya de soportar el Impuesto permita su deducción íntegra, incluso en el supuesto de cuotas soportadas con anterioridad al comienzo de la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a actividades empresariales o profesionales.”.

A efectos de la renuncia a la exención prevista por el artículo 20, apartado dos, anteriormente transcrito, se estará al destino previsible de los inmuebles adquiridos para determinar si su adquisición genera o no el derecho a la deducción total de las cuotas soportadas por la misma.

De esta forma, si la edificación adquirida se afecta al ejercicio de operaciones que originen el derecho a la deducción, sería deducible íntegramente la cuota soportada por tal adquisición, lo que determina la posibilidad de renunciar a la exención de conformidad con el artículo 20.Dos de la Ley 37/1992. Tal sería el caso de adquisición, en segunda entrega, de locales de negocio destinados a su arrendamiento sujeto y no exento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por el contrario, la adquisición de bienes inmuebles cuyo destino, siguiendo criterios razonables y debidamente justificados, sea previsiblemente realizar operaciones que no originen el derecho a la deducción del Impuesto, no permitiría la renuncia. Este supuesto tendría lugar si fueran a ser objeto de transmisión viviendas terminadas, ya que parece razonable considerar que el destino de las mismas sería previsiblemente realizar una operación que no originaría el derecho a la deducción del Impuesto en sede del adquirente (ya sea su arrendamiento, con o sin opción de compra, o transmisión a particulares).

3.- En consecuencia con todo lo anterior, la transmisión de los inmuebles objeto de consulta estará sometida al siguiente régimen jurídico:

**ASUNTO:**

Informe Externo.

- La transmisión de los locales que hayan sido promovidos por el consultante constituirá primera entrega a efectos del Impuesto salvo que hubiesen sido objeto de contrato de arrendamiento sin opción de compra por un periodo igual o superior a dos años, en cuyo caso, la transmisión tendrá la consideración de segunda entrega de edificación que estará sujeta y exenta del Impuesto sin perjuicio de la posibilidad de renuncia a la aplicación de la exención en los términos señalados en el transcrito artículo 20.Dos de la Ley 37/1992.

- La transmisión de las viviendas que hayan sido promovidas por el consultante y destinadas al arrendamiento con opción de compra constituirá primera entrega a efectos del Impuesto que estará sujeta y no exenta.

- La transmisión de las viviendas que hayan sido promovidas por el consultante y destinadas al arrendamiento sin opción de compra constituirá primera entrega a efectos del Impuesto salvo que hubiesen sido objeto de uso en virtud de tal contrato por un periodo igual o superior a dos años, en cuyo caso, la transmisión tendrá la consideración de segunda entrega de edificación que estará sujeta y exenta del Impuesto sin que resulte en este caso aplicable la renuncia a la exención a que se refiere el artículo 20.Dos de la Ley 37/1992.

4. En relación con el tipo impositivo aplicable a las operaciones de compraventa de viviendas de protección pública, debe señalarse que el artículo 90.Uno de la Ley 37/1922, según la redacción dada a dicho precepto por el artículo 23, apartado dos del Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad (BOE de 14 de julio), vigente desde el 1 de septiembre del año 2012, establece que *"el Impuesto se exigirá al tipo del 21 por ciento, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente."*

Hasta el 31 de agosto de 2012 el tipo general del Impuesto sobre el Valor Añadido, según la anterior redacción de dicho precepto, era el 18 por ciento.

En este sentido, el artículo 91, apartado uno.1, número 7º de la citada Ley, en su redacción vigente, determina que se aplicará el tipo impositivo del 10 por ciento (8 por ciento hasta el 31 de agosto de 2012) a *"las entregas de 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."*

Por su parte, el apartado dos.1, número 6º, de ese mismo artículo 91 de la Ley declara que se aplicará el tipo impositivo reducido del 4 por ciento *"a las entregas de viviendas calificadas administrativamente como de protección oficial de régimen especial o de promoción pública, cuando las entregas se efectúen por sus promotores, incluidos los garajes y anexos situados en el mismo edificio que se transmitan conjuntamente. A estos efectos, el número de plazas de garaje no podrá exceder de dos unidades."*



ASUNTO:

Informe Externo.

Asimismo, la disposición adicional séptima del Real Decreto 2066/2008, de 12 de diciembre, por el que se regula el Plan Estatal de Vivienda y Rehabilitación 2009-2012, señala que se considerarán viviendas de protección oficial de Régimen Especial, a los efectos de lo establecido en el artículo 91.dos.1.6 de la Ley 37/1992, las viviendas de nueva construcción, o procedentes de la rehabilitación, así calificadas y destinadas exclusivamente a familias o personas cuyos ingresos familiares no excedan de 2,5 veces el Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples (IPREM) siempre que su precio máximo de venta por metro cuadrado de superficie útil no exceda de 1,50 veces el Módulo Básico Estatal (MBE). Se considerarán igualmente viviendas de protección oficial de Régimen Especial, a los efectos de la Ley del Impuesto, las viviendas calificadas, en el marco del Real Decreto 2066/2008, como protegidas para venta de régimen especial, y las protegidas para arrendamiento, de régimen especial y general.

Por consiguiente, las entregas de las viviendas objeto de consulta que se encuentren sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido tributarían al tipo impositivo del 4 por ciento. Por su parte, la entrega de locales tributaría por el citado tributo al tipo impositivo del 21 por ciento.

IMPUESTOS PATRIMONIALES, TASAS Y PRECIOS PÚBLICOS:

Solicitado informe a la Subdirección General de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos se realizan las siguientes consideraciones:

Primero: Aplicación de la exención contenida en el artículo 45.I B).12 del TRITPAJD, en el caso de que la transmisión de las Viviendas, junto con los elementos a ellas anejos (elementos comunes, trasteros y plazas de aparcamientos) y los Locales esté no sujeta al IVA o sujeta y exenta de dicho Impuesto.

El artículo 7 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) –en adelante, TRLITPAJD– dispone en sus apartados 1, letra A), y 5 lo siguiente:

“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.

[...]



ASUNTO:

Informe Externo.

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.”

Por su parte, el artículo 45 del citado TRLITPAJD, que regula los beneficios fiscales del impuesto, dispone en el número 12 de su apartado I.B) lo siguiente:

“Los beneficios fiscales aplicables en cada caso a las tres modalidades de gravamen a que se refiere el artículo 1.º de la presente Ley serán los siguientes:

I. [...]

B) Estarán exentas:

[...]

12.a) La transmisión de terrenos y solares y la cesión del derecho de superficie para la construcción de edificios en régimen de viviendas de protección oficial. Los préstamos hipotecarios solicitados para la adquisición de aquellos, en cuanto al gravamen de actos jurídicos documentados.

b) Las escrituras públicas otorgadas para formalizar actos o contratos relacionados con la construcción de edificios en régimen de «viviendas de protección oficial», siempre que se hubiera solicitado dicho régimen a la Administración competente en dicha materia.

c) Las escrituras públicas otorgadas para formalizar la primera transmisión de viviendas de protección oficial, una vez obtenida la calificación definitiva.

d) La constitución de préstamos hipotecarios para la adquisición exclusiva de viviendas de protección oficial y sus anejos inseparables, con el límite máximo del precio de la citada vivienda, y siempre que este último no exceda de los precios máximos establecidos para las referidas viviendas de protección oficial.

e) La constitución de sociedades y la ampliación de capital, cuando tengan por exclusivo objeto la promoción o construcción de edificios en régimen de protección oficial.

**ASUNTO:**

Informe Externo.

Para el reconocimiento de las exenciones previstas en las letras a) y b) anteriores bastará que se consigne en el documento que el contrato se otorga con la finalidad de construir viviendas de protección oficial y quedará sin efecto si transcurriesen tres años a partir de dicho reconocimiento sin que obtenga la calificación o declaración provisional o cuatro años si se trata de terrenos. La exención se entenderá concedida con carácter provisional y condicionada al cumplimiento que en cada caso exijan las disposiciones vigentes para esta clase de viviendas. En el supuesto de las letras a) y b) de este apartado, el cómputo del plazo de prescripción previsto en el artículo 67 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, comenzará a contarse una vez transcurrido el plazo de tres o cuatro años de exención provisional.

Las exenciones previstas en este número se aplicarán también a aquellas que, con protección pública, dimanen de la legislación propia de las Comunidades Autónomas, siempre que los parámetros de superficie máxima protegible, precio de la vivienda y límite de ingresos de los adquirentes no excedan de los establecidos en la norma estatal para las viviendas de protección oficial."

Conforme a lo dispuesto en el apartado 1.A) del artículo 7 del TRLITPAJD, la transmisión de las viviendas y locales objeto de consulta estará sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD por el concepto de transmisión onerosa de bienes inmuebles, dado que no resulta de aplicación el supuesto de no sujeción regulado en el apartado 5 del mismo precepto. Tampoco resultará aplicable la exención regulada en el artículo 45.I.B).12, por no encajar la operación a realizar en ninguno de los supuestos de exención previstos en el precepto.

En cuanto al tipo de gravamen, será el que haya aprobado la Comunidad Autónoma de Madrid para la transmisión de bienes inmuebles y esté vigente en la fecha de devengo del impuesto.

Segunda: Aplicación de la exención contenida en el artículo 45.I B).12 del TRITPAJD, en el caso de que la transmisión de las Viviendas, junto con los elementos a ellas anejos (elementos comunes, trasteros y plazas de aparcamientos) y los Locales esté sujeta al IVA y no exenta (bien por no ser aplicable la exención o por haber renunciado a ella).

Conforme a lo dispuesto en el apartado 1.A) del artículo 7 del TRLITPAJD, la transmisión de las viviendas y locales objeto de consulta no estará sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, por el concepto de transmisión onerosa de bienes inmuebles, por resultar de aplicación el supuesto de no sujeción regulado en el apartado 5 del mismo precepto, por tratarse de entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al IVA. En este caso, en cuanto a la escritura pública en que se formalice la operación, debe tenerse en cuenta lo dispuesto en el artículo 31 del TRLITPAJD, cuyos apartados 1 y 2 determinan lo siguiente:

ASUNTO:

Informe Externo.

"1. Las matrices y las copias de las escrituras y actas notariales, así como los testimonios, se extenderán, en todo caso, en papel timbrado de 0,30 euros por pliego o 0,15 euros por folio, a elección del fedatario. Las copias simples no estarán sujetas al impuesto.

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, 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 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."

Conforme al precepto transcrito, la escritura pública que documente la compraventa de las viviendas y locales estará sujeta tanto a la cuota fija como a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, por cumplirse todos los requisitos para ello. En concreto, en cuanto a la cuota gradual, concurren los siguientes requisitos:

- Tratarse de primeras copias de escritura notarial.
- Tener por objeto cantidad o cosa valuable.
- Contener contratos inscribibles en el Registro de la Propiedad.
- Tratarse de operaciones no sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ni a las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas u operaciones societarias del ITPAJD.

En cuanto al tipo de gravamen, será el que haya aprobado la Comunidad Autónoma de Madrid para la transmisión de bienes inmuebles y esté vigente en la fecha de devengo del impuesto.

MINISTERIO DE HACIENDA Y AA.PP.
REGISTRO GENERAL D.G. TRIBUTOS
SALIDA



Nº de Registro: 005158-13
Nº Consulta/Informe: E0361-13
Fecha: 18/06/2013

Madrid, 14 de junio de 2013
LA SUBDIRECTORA GENERAL DE
IMPUESTOS SOBRE EL CONSUMO

Begoña Hernando Polo