

MEMORANDUM

Para: Mariola Rodriguez/M^a Teresa Peral (EMVS)

De: Javier Martín/Juan Ortín/Silvia Bermudo/Tamara Pardo (Ernst & Young Abogados)

28 de junio de 2013

EMVS: venta de promoción de viviendas

Estimadas Mariola y M^a Teresa:

En relación con la tributación indirecta aplicable a la venta de promociones completas de vivienda en arrendamiento y en arrendamiento con opción de compra en los que se repercute IVA a los arrendatarios que la EMVS pretende realizar a un tercer empresario, según la información facilitada, cabe diferenciar dos escenarios:

- Promociones de vivienda que antes de su próxima venta han sido ocupadas por arrendatarios durante un plazo superior a 2 años.
- Promociones de vivienda que antes de su próxima venta han sido ocupadas por arrendatarios durante un plazo inferior a 2 años.

En cualquiera de los dos casos, la EMVS nos ha confirmado que con posterioridad a la venta, los arrendatarios van a continuar con sus respectivos arrendamientos. Asimismo, la EMVS nos ha confirmado que sólo va a transmitir las promociones sin ningún factor de producción material y/o humano adicional.

Teniendo en cuenta lo anterior, en primer lugar debemos indicar que el tratamiento a efectos del IVA de la venta de promociones de viviendas de distintas características precisa de un análisis individualizado del tratamiento de cada una de las viviendas, salvo que la **promoción constituya en su conjunto una "unidad económica autónoma"**. En este sentido el artículo 7.1º de la Ley del IVA establece que serán operaciones no sujetas al impuesto:

"La transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporales 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).*
- 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 (los arrendadores de bienes), 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 (los promotores, constructores o rehabilitadores de edificaciones).*

A los efectos de lo dispuesto en este número, resultará irrelevante que el adquirente desarrolle la misma actividad a la que estaban afectos los elementos adquiridos u otra diferente, siempre que se acredite por el adquirente la intención de mantener dicha afectación al desarrollo de una actividad empresarial o profesional (...)."

En principio, según la doctrina administrativa de la Dirección General de Tributos (DGT) (entre otras, en su consulta vinculante V0263-13, de 30 de enero de 2013), el concepto de "universalidad parcial de bienes" se refiere no a uno o varios elementos individuales, sino a una combinación de éstos suficiente para permitir la realización de una actividad económica, aunque esa actividad sólo forme una parte de una empresa más amplia de la que ha sido segregada. El vínculo que aglutina esos elementos consiste en que su combinación permite la realización de una actividad económica determinada, o un conjunto de actividades, mientras que cada uno de ellos por separado no tendría capacidad suficiente para ello. Por tanto, para determinar la no sujeción al IVA será necesario comprobar que los elementos transmitidos constituyen una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios. En principio, en la consulta de referencia la DGT considera que en ese caso concreto la transmisión que tenga por objeto únicamente los inmuebles alquilados o destinados al alquiler, sin transmitir local de negocio ni empleados, no es una transmisión de una unidad económica autónoma, sino que se trataría de una mera cesión de bienes inmuebles que estaría sujeta a IVA. Según la información recibida, entendemos que este sería el escenario aplicable en el caso de la EMVS.

Pese a lo anterior, en el caso en el que junto con los inmuebles se transmitiese también una estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, habría que concluir que se está transmitiendo una unidad económica autónoma, quedando tal transmisión no sujeta al IVA. Bajo este escenario y atendiendo a la literalidad del artículo 7.5º

del Real Decreto Legislativo 1/1993, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP) según el cual quedarán sujetas al concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO) “ (...) 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”, la venta de las viviendas estaría no sujeta al ITP, concepto TPO ya que la transmisión de una rama de actividad, (esto es, no de la totalidad de un patrimonio empresarial), no entra en el tenor literal de las operaciones sujetas a TPO.

En caso de que la promoción no constituya una unidad económica autónoma, lo que, según la información recibida, entendemos que es la situación de hecho planteada por la EMVS, el artículo 20.Uno.22º A de la Ley del IVA, establece que 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 están sujetas y exentas de IVA.

Pese a lo anterior, el artículo 20.Dos de la Ley del IVA, permite que el sujeto pasivo renuncie a la exención regulada en el apartado 22º mencionado en el expositivo anterior, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, cuando el adquirente/comprador 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.

Finalmente, el artículo 84.Uno.2º e) de la Ley del IVA en su redacción vigente desde el 31 de octubre de 2012, relativo a la condición de sujeto pasivo de la operación establece que el empresario adquirente/comprador es el sujeto pasivo de la operación, y entendemos (aunque la redacción legal no sea clara en este punto), quien tiene la facultad de renunciar a la exención. En la práctica entendemos que deberá hacerse constar la renuncia a la exención por parte del vendedor y comprador en la escritura pública de venta.

Por su parte, el artículo 7.5º del Texto Refundido de la Ley del ITP y AJD, establece, entre otros supuestos, que quedan sujetas a Transmisiones Patrimoniales 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 IVA.

Teniendo en cuenta lo anterior y asumiendo que la EMVS ha sido la promotora de las viviendas, lo relevante para considerar si la venta efectuada por la EMVS está sujeta a IVA o a TPO es determinar si la misma debe considerarse una primera entrega (sujeta y no exenta de IVA) o una segunda o ulterior entrega (en principio, sujeta y exenta del IVA, y, consecuentemente, sujeta a TPO; sin embargo, si se dan los requisitos anteriormente expuestos es posible renunciar a la exención de IVA, quedando la venta sujeta y no exenta de IVA).

Así, se considera primera entrega la realizada por el promotor que tenga por objeto una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada.

Por su parte, 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.

Según la información recibida, la EMVS va a transmitir los inmuebles a un tercer empresario o profesional, es decir, el adquirente en ningún caso va a ser el arrendatario del inmueble y la mayoría de las promociones han sido ocupadas por el arrendatario con un plazo superior a dos años, por lo que, podemos concluir que:

a) Para las ventas a un tercero de viviendas en arrendamiento sin opción de compra:

- Tendrá la consideración de primera entrega sujeta y no exenta de IVA la realizada por la EMVS, como promotora de la misma, después de la utilización ininterrumpida del inmueble por un plazo **inferior 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.

- Tendrá la consideración de segunda o ulterior entrega sujeta y exenta de IVA y, consecuentemente, sujeta a TPO, la realizada por la EMVS, como promotora de la misma, 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.

- No obstante, aunque tenga la consideración de segunda o ulterior entrega, es posible que el sujeto pasivo renuncie a la exención de IVA siempre 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 la correspondiente adquisición. En este caso, la operación tributaría por IVA en lugar de por TPO.

b) Para las ventas a un tercero de viviendas en arrendamiento con opción de compra:

- Aun cuando este supuesto no esté regulado expresamente en nuestra Ley (que sí recoge la sujeción al IVA de las ventas al arrendatario por empresas dedicadas al alquiler con opción de compra), debemos entender que tendrá la consideración de primera entrega sujeta y no exenta de IVA la realizada por la EMVS, como promotora de la misma, con independencia de la duración del arrendamiento con opción de compra.

Teniendo en cuenta lo anterior, en aquellos casos en los que la venta quede sujeta y no exenta de IVA, según lo dispuesto en el artículo 91.Dos.1.6º de la Ley del IVA, tributan al tipo superreducido del 4% las ventas de viviendas sin opción o con opción de compra calificados administrativamente como de protección oficial de régimen especial o de promoción pública

incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades y anexos en ellos situados que se vendan conjuntamente.

Se califican como viviendas de protección oficial de régimen especial a los efectos de aplicar el tipo superreducido, las viviendas de nueva construcción, o procedentes de la rehabilitación, destinadas exclusivamente a familias o personas cuyos ingresos familiares no excedan 2,5 veces el IPREM, siempre que su precio máximo de venta por metro cuadrado de superficie útil no exceda de 1,5 veces el precio del módulo básico estatal (Real Decreto 2066/2008, disposición adicional 7º).

Por su parte, son VPO de promoción o protección pública aquellas construcciones sin ánimo de lucro, por el Estado, a través del Ministerio de Fomento y por aquellos entes públicos territoriales a quienes expresamente se atribuye esta competencia sobre sus respectivos ámbitos geográficos. Por tanto, la promoción puede también llevarse por las Comunidades Autónomas que tengan transferidas la competencia en la materia y por las corporaciones locales (Real Decreto 3148/1978, artículo 42-44).

Por ello, la EMVS debería aplicar el tipo superreducido del 4% en el caso de que la calificación administrativa provisional y definitiva de las viviendas en cuestión fuera de régimen especial o de promoción pública en el sentido comentado.

Por su parte, la EMVS debería aplicar el tipo reducido del 10% previsto en el artículo 91.Uno.1.7º de la Ley del IVA si la calificación fuera de régimen general o de precio tasado. En este sentido, hay que tener en cuenta que, inicialmente, el Real Decreto Ley 9/2011, de 19 de agosto, estableció temporalmente el tipo impositivo superreducido del 4% también a este tipo de operaciones siempre que fueran devengadas desde el 20 de agosto de 2011 hasta el 31 de diciembre de 2011. Por su parte, el Real Decreto Ley 20/2011, de 30 de diciembre prorrogó dicha tributación al 4% para este tipo de operaciones devengadas desde el 1 de enero de 2012 hasta el 31 de diciembre de 2012. Sin embargo, para las entregas de viviendas calificadas de régimen general o de precio tasado cuyo devengo se haya producido a partir del 1 de enero de 2013 ya no es aplicable dicha tributación, resultando de aplicación el tipo reducido del 10%.

Finalmente, en relación con la tributación del préstamo hipotecario, la misma va a depender de la naturaleza que ostente el prestamista. Asumiendo que el préstamo no es concedido por un particular sino por un sujeto pasivo del IVA, la concesión del préstamo será una operación sujeta y exenta de IVA según lo dispuesto en el artículo 20.Uno.18º.c) de la Ley del IVA, de modo que la operación no queda sujeta al concepto de transmisiones patrimoniales onerosas. Por su parte, la escritura del préstamo hipotecario si quedaría sujeta al concepto de actos jurídicos documentados, siendo la base imponible la cantidad total garantizada (artículos 7.1.b), 7.5, 15.1, 45.I.B.15 y 31.2 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados).

Esperamos que esta información resulte de vuestra utilidad.



No obstante, quedamos a vuestra disposición para cualquier aclaración al respecto.

Un cordial saludo,

Tamara Pardo / Silvia Bermudo / Juan Ortín / Javier Martín