

91A00032 Reg



MINISTERIO
DE HACIENDA
Y ADMINISTRACIONES PÚBLICAS

SECRETARÍA DE ESTADO
DE HACIENDA

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS



OFICINA DE REG. AGENCIA TRIBUTARIA
ENTRADA / REGISTRO

Fecha: 04/10/2013 Hora: 12:45

Nº Anotación: 2013/955814

Dest: OFICINA AUXILIAR DE DIRECCIÓN

I N F O R M E

S/REF.

N/REF. AF1648-13

DESTINATARIO: AGENCIA TRIBUTARIA MADRID. ORGANISMO AUTÓNOMO ADSCRITO AL ÁREA DE GOBIERNO DE HACIENDA Y
ADMINISTRACIÓN PÚBLICA DEL AYUNTAMIENTO DE MADRID
C/ Sacramento, 5, 3ª pta. 28005 Madrid

ASUNTO:

Informe externo.

INFORME:

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

1.- El artículo 20 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), regula las denominadas exenciones en operaciones interiores, disponiendo, en su apartado uno, número 22º, que estarán exentas de este Impuesto 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 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



ASUNTO:

Informe externo.

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 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."



ASUNTO:

Informe externo.

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).

En el supuesto de que conjuntamente se adquirieran bienes inmuebles cuyo destino, en unos casos, origine el derecho a la deducción total (locales) y, en otros, no genere tal derecho (viviendas), procederá, en su caso, la renuncia a la exención en la entrega de los primeros en la medida en que, cumpliéndose los restantes requisitos, el adquirente opte por la aplicación de la prorrata especial.

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

- 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 siendo el adquirente persona distinta del arrendatario, 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 de optar, en su caso, el adquirente por la prorrata especial.

- 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 por



ASUNTO:

Informe externo.

persona distinta del adquirente, 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.

A estos efectos resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 79.Dos de la Ley 37/1992 que establece las reglas aplicables para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a aquellas operaciones en que, a cambio de un precio único global, se transmiten diversos bienes y servicios:

"Artículo 79.- Base imponible. Reglas especiales.

(...)

Dos. Cuando en una misma operación y por precio único se entreguen bienes o se presten servicios de diversa naturaleza, incluso en los supuestos de transmisión de la totalidad o parte de un patrimonio empresarial, la base imponible correspondiente a cada uno de ellos se determinará en proporción al valor de mercado de los bienes entregados o de los servicios prestados.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará cuando dichos bienes o servicios constituyan el objeto de prestaciones accesorias de otra principal sujeta al Impuesto."

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 37/1992, 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*



ASUNTO:

Informe externo.

misma edificio que se transmitan conjuntamente. A estos efectos, el número de plazas de garaje no podrá exceder de dos unidades."

En relación con lo anterior debe señalarse que según lo establecido en la disposición transitoria duodécima de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (BOE de 31 de diciembre), a partir del día 1 de enero de 1997 las exenciones, bonificaciones fiscales y tipos impositivos que se aplican a las "viviendas de protección oficial", se aplicarán a las viviendas con protección pública según 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 o usuarios no excedan de los establecidos para las referidas viviendas de protección oficial.

En virtud de todo lo expuesto, tributará por el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo impositivo del 4 por ciento la entrega de la vivienda que, realizada por su promotor, se encuadre en alguna de las siguientes categorías:

- Que se trate de una vivienda calificada de protección oficial de régimen especial.
- Que se trate de una vivienda calificada de protección oficial de promoción pública.
- Que se trate de una vivienda con protección pública según la legislación propia de la Comunidad Autónoma en que esté enclavada siempre que, además, los parámetros de superficie máxima protegible, precio de la vivienda y límite de ingresos de los adquirentes o usuarios no excedan de los establecidos para las viviendas de protección oficial de régimen especial o de promoción pública.

A efectos de determinar el encuadre de la concreta vivienda en una de las categorías anteriormente referidas se estará a la legislación estatal y, en su caso, autonómica vigente en el momento de la concesión de la calificación definitiva o, en su caso, de la recalificación.

Lo anterior se entiende sin perjuicio de la descalificación que pueda tener lugar posteriormente.

En otro caso distinto de los anteriores, la entrega de la vivienda tributará por el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo impositivo del 10 por ciento.

5.- Por otra parte, el artículo 20, apartado uno, número 23º, de la Ley 37/1992 establece que están exentas, entre otras, las siguientes operaciones:

"23º. Los arrendamientos que tengan la consideración de servicios con arreglo a lo dispuesto en el artículo 11 de esta Ley y la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute, que tengan por objeto los siguientes bienes:

(...)



ASUNTO:

Informe externo.

b) Los edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas o a su posterior arrendamiento por entidades gestoras de programas públicos de apoyo a la vivienda o por sociedades acogidas al régimen especial de Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas establecido en el Impuesto sobre Sociedades. La exención se extenderá a los garajes y anexos accesorios a las viviendas y los muebles, arrendados conjuntamente con aquéllos.

La exención no comprenderá:

(...)

d) Los arrendamientos con opción de compra de terrenos o viviendas cuya entrega estuviese sujeta y no exenta al Impuesto.

(...).".

Por lo tanto, considerando que las posteriores entregas de viviendas que realice el comprador en el caso planteado en la consulta, ya sea de forma directa o mediante contratos de arrendamiento con opción de compra, tienen la consideración de segundas entregas de edificaciones sujetas y exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido, el arrendamiento con opción de compra de tales viviendas estará igualmente sujeto y exento del citado tributo.

Lo anterior supone que las cuotas soportadas por la adquisición de las viviendas objeto de arrendamiento con opción de compra a que se refiere el escrito de consulta no serán deducibles en virtud de lo dispuesto en el artículo 94 de la Ley 37/1992.

6- En relación con la última cuestión planteada, cabe señalar que, con fecha 24 de abril de 2013, ha tenido lugar contestación vinculante a consulta con número de referencia V1415-13, planteada en relación con el tratamiento en el Impuesto sobre el Valor Añadido derivado de la aplicación del tercer guión de la letra e) del artículo 84.Uno.2º de la Ley 37/1992, añadida por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude (BOE de 30 de octubre). En dicha contestación se recoge el supuesto planteado por la consultante, por lo que se reproduce la misma a continuación:

"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 en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen."

El artículo 5, apartado uno, letra a), de la misma Ley, señala que se reputarán empresarios o

**ASUNTO:**

Informe externo.

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."

Asimismo, el artículo 5, en su apartado uno, letra d), establece expresamente que se reputarán empresarios o profesionales 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."

Con respecto al sujeto pasivo de las entregas de bienes inmuebles dados en garantía del cumplimiento de una obligación principal, se debe tener en consideración lo establecido por el artículo 84 de la Ley 37/1992, en su redacción dada por Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude (BOE de 30 de octubre), el cual dispone, con efectos desde el 31 de octubre de 2012, lo siguiente:

"Uno. Serán sujetos pasivos del Impuesto:

1º. Las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al Impuesto, salvo lo dispuesto en los números siguientes.

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 efectuadas como consecuencia de un proceso concursal.*
- 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.*
- Las entregas efectuadas en ejecución de la garantía constituida sobre los bienes inmuebles, entendiéndose, asimismo, que se ejecuta la garantía cuando se transmite el inmueble a cambio de la extinción total o parcial de la deuda garantizada o de la obligación de extinguir la referida deuda por el adquirente.*



ASUNTO:

Informe externo.

(...).

De acuerdo con lo anterior, resultará de aplicación el mecanismo conocido como inversión del sujeto pasivo en virtud de lo previsto en el artículo 84.Uno.2º.e), tercer guión de la Ley del Impuesto, cuando se reúnan los siguientes requisitos:

- a) El destinatario de las operaciones sujetas al Impuesto debe actuar con la condición de empresario o profesional.*
- b) Las operaciones realizadas deben tener la naturaleza jurídica de entregas y tener por objeto un bien inmueble que esté afectado en garantía del cumplimiento de una obligación principal.*
- c) Tales operaciones deben tratarse de entregas de bienes distintas de aquellas a las que se refieren los dos primeros supuestos contemplados en el propio artículo 84.Uno.2º.e) de la Ley 37/1992.*
- d) Las entregas realizadas deben ser consecuencia de la ejecución de la garantía constituida sobre los bienes inmuebles, si bien, la inversión del sujeto pasivo también se producirá en los casos de transmisión de inmuebles otorgados en garantía a cambio de la extinción total o parcial de la deuda garantizada o de la obligación de extinguir tal deuda por el adquirente.*

Para la correcta aplicación del citado precepto, resulta preciso delimitar, a efectos de lo establecido en la Ley 37/1992, una serie de conceptos como son los siguientes:

1.1 Sobre la condición de empresario o profesional de los intervinientes en las operaciones.

1.1.1 En relación con el transmitente, cobran especial importancia dos conceptos, cuales son, el urbanizador de terrenos y el promotor de edificaciones, cuya consideración como empresario o profesional a efectos del Impuesto ha sido analizada por este Centro Directivo en diversas consultas (por todas, consulta V2583-12, de 27 de diciembre).

1.1.2. En relación con el adquirente, debe precisarse que, igualmente, debe actuar con la condición de empresario o profesional en los términos del artículo 5 de la Ley del Impuesto, referido anteriormente.

Este precepto es de aplicación general y, por tanto, también se aplicará a los entes públicos, a las personas físicas, a las asociaciones, cooperativas y demás entidades sin ánimo de lucro o a las sociedades mercantiles que, consecuentemente, tendrán la condición de empresarios cuando ordenen un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial o profesional, sea de fabricación, comercio, de prestación de servicios, etc., mediante la realización continuada de entregas de bienes

**ASUNTO:**

Informe externo.

o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad.

Por lo que respecta, en particular, a los entes públicos, las personas físicas, las asociaciones, las cooperativas y las demás entidades sin ánimo de lucro, será necesario que éstos comuniquen expresa y fehacientemente al transmitente que están adquiriendo el bien inmueble dado en garantía en su calidad de empresario o profesional.

No será necesaria, sin embargo, dicha comunicación en los supuestos en los que las citadas personas o entidades no actúen con la condición de empresario o profesional, en cuyo caso no operará el supuesto de inversión del sujeto pasivo.

1.2. Sobre el ámbito objetivo de aplicación del artículo 84.Uno.2º.e), tercer guión, de la Ley 37/1992.

Tal y como se ha señalado previamente, para la aplicación del supuesto de inversión del sujeto pasivo del artículo 84.Uno.2º.e), tercer guión de la Ley del Impuesto es necesario que concurren, además del requisito subjetivo señalado en el apartado anterior, tres requisitos objetivos, a saber:

- 1. Que se trate de operaciones que tengan la naturaleza jurídica de entrega de bienes a los efectos del Impuesto y tengan por objeto un bien inmueble que esté afectado en garantía del cumplimiento de una obligación principal.*
- 2. Que tales operaciones se traten de entregas de bienes distintas de aquellas a las que se refieren los dos primeros supuestos contemplados en el propio artículo 84.Uno.2º.e) de la Ley 37/1992.*
- 3. Que las entregas realizadas sean consecuencia de la ejecución de la garantía constituida sobre los bienes inmuebles, o bien estemos ante casos de transmisión de inmuebles otorgados en garantía a cambio de la extinción total o parcial de la deuda garantizada o de la obligación de extinguir tal deuda por el adquirente.*

A) Entrega de bienes.

El concepto de entrega de bienes a los efectos del Impuesto se contiene en el artículo 8 de la Ley 37/1992, cuyo apartado uno, con carácter general califica como tal la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de tales bienes.

De acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (sentencia de 8 de febrero de 1990, Asunto C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV, entre otras) y doctrina reiterada de este Centro Directivo (entre otras, consulta V2600-11, de 2 de noviembre), el concepto de entrega de bienes no se refiere a la transmisión de la propiedad en las formas establecidas por el Derecho nacional aplicable, sino que incluye toda operación de transmisión de



ASUNTO:

Informe externo.

un bien corporal efectuada por una parte que faculta a la otra parte a disponer de hecho, como si ésta fuera la propietaria de dicho bien, por lo que debe considerarse "entrega de bienes" la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario, aunque no haya transmisión de la propiedad jurídica del bien.

B) Bienes inmuebles.

La Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido define en su artículo 6, a efectos de dicho Impuesto, el concepto de edificaciones, pero no contiene una definición del concepto de bien inmueble, por lo que para su delimitación habrá que estar a lo regulado en el artículo 12, apartado 1, de la Ley General Tributaria, que preceptúa que las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo establecido en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil, según el cual las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas.

Por su parte, el apartado 2 del artículo 12 de la Ley General Tributaria dispone que, en tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.

Atendiendo a lo dispuesto en los artículos 333 y siguientes del Código Civil, los bienes inmuebles son aquellos que no se pueden trasladar de un lugar a otro sin alterar, en algún modo, su forma o sustancia, siendo unos por su naturaleza, otros por incorporación y otros por disposición legal expresa en atención a su destino.

En particular, el artículo 334 del Código Civil considera bienes inmuebles, entre otros, los siguientes:

"1º. Las tierras, edificios, caminos y construcciones de todo género adheridas al suelo.

(...)

3º. Todo lo que esté unido a un inmueble de una manera fija, de suerte que no pueda separarse de él sin quebrantamiento de la materia o deterioro del objeto.

(...).".

Esta definición de bienes inmuebles es conforme con la postura del Comité Consultivo del Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, Comité del IVA). El Comité del IVA, que conforme al artículo 398, apartado 2, de la Directiva 2006/112/CE está compuesto por representantes de los Estados miembros y de la Comisión, expresó en una Directriz resultante de la 93ª sesión, de 1 de julio de 2011, la opinión, casi unánime, de que por bienes inmuebles se ha de entender, a los efectos de la Directiva 2006/112/CE, cualquier área determinada de la corteza terrestre, sobre su superficie o en



ASUNTO:

Informe externo.

su subsuelo, en la que pueda fundarse la propiedad y la posesión, incluidos los edificios o construcciones incorporadas al suelo, o enraizados en él, que no sean fácilmente desmontables y trasladables, así como cualquier elemento que forme parte integrante de un edificio o de una construcción que no pueda trasladarse sin destruir o modificar dicho edificio o construcción.

Por consiguiente, dentro del concepto de bien inmueble se engloban, entre otros, los terrenos y las edificaciones. En relación con los primeros, mención especial merece la consideración de un terreno como urbanizado a los efectos de lo previsto en el artículo 20.Uno.2º de la Ley del Impuesto. En este sentido, ha de considerarse el proceso de urbanización de un terreno como aquel que comprende todas las actuaciones que se realizan para dotar a dicho terreno de los elementos previstos por la legislación urbanística, como acceso rodado, abastecimiento y evacuación de agua, suministro de energía eléctrica, etc., para servir a la edificación que sobre ellos exista o vaya a existir, ya sea para viviendas, otros locales o edificaciones de carácter industrial, etc.

Por ello, tal concepto de urbanización excluye todos aquellos estadios previos que, si bien son necesarios para llevar a cabo las labores de urbanización, no responden estrictamente a la definición indicada: no se considera "en curso de urbanización" un terreno respecto del que se han realizado estudios o trámites administrativos, en tanto que a dicho terreno no se le empieza a dotar de los elementos que lo convierten en urbanizado.

Conforme a todo lo indicado, la doctrina de esta Dirección General (véase, entre otras, la contestación vinculante a consulta con número de referencia V0102-05, de 28 de enero) considera que un terreno no deberá considerarse "en curso de urbanización", a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, hasta que no se haya iniciado sobre el mismo la ejecución propiamente dicha de las obras de urbanización, es decir, hasta que no comience la última de las fases indicadas.

Por su parte, el concepto de edificaciones viene recogido en el artículo 6 de la Ley del Impuesto.

C) Primera entrega de edificaciones construidas o rehabilitadas.

El artículo 20, apartado uno, número 22º de la Ley 37/1992 declara exentas del tributo 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 períodos de utilización de edificaciones por los adquirentes de



ASUNTO:

Informe externo.

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.

Según criterio de este Centro Directivo recogido, en particular, en la resolución de 10 de septiembre de 1998, "se considera terminada una edificación cuando es objetivamente apta para un uso concreto (oficinas, aparcamiento, vivienda, etc.), sin necesidad de que el adquirente realice obra adicional alguna.

Resulta a estos efectos indiferente el grado de avance de las obras del edificio entregado, ya que si la construcción no se encuentra completamente finalizada no cabe considerar como terminado el objeto de la entrega. El certificado de finalización de la obra expedido por el arquitecto será un elemento de prueba de la finalización de la misma, si bien cabe que se encuentre terminada sin tal calificación.

En el caso de las viviendas, la cédula de habitabilidad es un trámite legal necesario para su utilización como tales, por lo que no se considerará terminada la vivienda que se entregase sin haber obtenido dicha cédula de habitabilidad.

Por otra parte, las zonas comunes (jardines, viales interiores, zonas deportivas), son elementos complementarios de manera que si el objeto principal de la entrega (la vivienda) se encuentra terminado, el hecho de que no lo estén los demás elementos complementarios no obsta para que la entrega se califique como primera entrega de edificación terminada."

No obstante, con la aprobación de la Ley de Ordenación de la Edificación, habrá que atender a lo previsto en la misma para determinar cuándo se debe entender terminada una edificación.

A tal efecto, el artículo 6 de la Ley 38/1999, declara que:

"Artículo 6. Recepción de la obra.



ASUNTO:

Informe externo.

1. La recepción de la obra es el acto por el cual el constructor, una vez concluida ésta, hace entrega de la misma al promotor y es aceptada por éste. Podrá realizarse con o sin reservas y deberá abarcar la totalidad de la obra o fases completas y terminadas de la misma, cuando así se acuerde por las partes.

2. La recepción deberá consignarse en un acta firmada, al menos, por el promotor y el constructor, y en la misma se hará constar:

a) Las partes que intervienen.

b) La fecha del certificado final de la totalidad de la obra o de la fase completa y terminada de la misma.

c) El coste final de la ejecución material de la obra.

d) La declaración de la recepción de la obra con o sin reservas, especificando, en su caso, éstas de manera objetiva, y el plazo en que deberán quedar subsanados los defectos observados. Una vez subsanados los mismos, se hará constar en un acta aparte, suscrita por los firmantes de la recepción.

e) Las garantías que, en su caso, se exijan al constructor para asegurar sus responsabilidades.

Asimismo, se adjuntará el certificado final de obra suscrito por el director de obra y el director de la ejecución de la obra.

3. El promotor podrá rechazar la recepción de la obra por considerar que la misma no está terminada o que no se adecua a las condiciones contractuales. En todo caso, el rechazo deberá ser motivado por escrito en el acta, en la que se fijará el nuevo plazo para efectuar la recepción.

4. Salvo pacto expreso en contrario, la recepción de la obra tendrá lugar dentro de los treinta días siguientes a la fecha de su terminación, acreditada en el certificado final de obra, plazo que se contará a partir de la notificación efectuada por escrito al promotor. La recepción se entenderá tácitamente producida si transcurridos treinta días desde la fecha indicada el promotor no hubiera puesto de manifiesto reservas o rechazo motivado por escrito.

(...).

Por su parte, el artículo 7 de la citada Ley 38/1999, relativo a la documentación de la obra ejecutada, dispone lo siguiente:

“Una vez finalizada la obra, el proyecto, con la incorporación, en su caso, de las modificaciones debidamente aprobadas, será facilitado al promotor por el director de obra para la formalización de



ASUNTO:

Informe externo.

los correspondientes trámites administrativos."

En virtud de los preceptos anteriormente transcritos, la terminación de una obra se acreditará, con carácter general, mediante el certificado final de obra suscrito por el director de obra y el director de la ejecución de la obra, aunque, una vez finalizada la misma, deban formalizarse los correspondientes trámites administrativos para su ocupación.

En otro orden de cosas, por lo que respecta al concepto de rehabilitación, se debe acudir al propio artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/1992, el cual define, a los efectos de la Ley del Impuesto, lo que debe considerarse obras de rehabilitación de edificaciones.

Por consiguiente, si se transmite una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada en los términos expuestos, 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.

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

2.- Sentados los conceptos anteriores, el análisis del mecanismo de inversión del sujeto pasivo previsto en el artículo 84.Uno.2º. e), tercer guión de la Ley 37/1992 exige una delimitación positiva de las operaciones incluidas y otra negativa de las excluidas; pues bien, en el propio tercer guión del artículo 84.Uno.2º.e) citado se incluye la delimitación positiva, regulándose en el primer y segundo guión de dicho precepto los supuestos excluidos (delimitación negativa).

En cuanto a la delimitación positiva, con carácter previo al estudio de las operaciones contempladas en el supuesto regulado en el artículo 84.Uno.2º.e), tercer guión de la Ley 37/1992, cabe aclarar la finalidad de la inclusión de este nuevo supuesto de inversión del sujeto pasivo llevada a cabo por la Ley 7/2012 anteriormente referida.

De acuerdo con la exposición de motivos de la Ley 7/2012, la finalidad de la modificación del precepto es evitar comportamientos fraudulentos, en especial en las operaciones de entregas de inmuebles en las que el Impuesto sobre el Valor Añadido devengado no se ingresa en el Tesoro Público por el transmitente y es deducido por el adquirente.

Atendiendo a dicha finalidad, el propio artículo 84.Uno.2º, letra e), en su tercer guión contempla tres operaciones a las que resulta de aplicación la inversión del sujeto pasivo:



ASUNTO:

Informe externo.

- Entrega de inmuebles en ejecución de la garantía constituida sobre los mismos.
- Entrega de inmuebles a cambio de la extinción total o parcial de la deuda garantizada.
- Entrega de inmuebles a cambio de la obligación de extinguir la deuda garantizada por el adquirente.

Por su parte, y por lo que se refiere a cada una de las operaciones mencionadas, hay que tener en cuenta lo siguiente:

2.1. Con respecto a la primera de las operaciones anteriormente citadas, esto es, entregas efectuadas en ejecución de la garantía constituida sobre los bienes inmuebles, conviene aclarar lo siguiente:

1º. La garantía puede haberse otorgado con anterioridad al inicio del proceso ejecutivo (por ejemplo, hipoteca) o constituirse durante el mismo a solicitud del ejecutante, para garantizar el buen fin de la ejecución (por ejemplo, anotación preventiva de embargo).

2º. La garantía real puede respaldar, frente al acreedor garantizado, el cumplimiento de una obligación del otorgante o bien del deudor, por ejemplo, si un tercero actuó en calidad de otorgante. Lo anterior implica que el transmitente del bien dado en garantía puede o no coincidir con el deudor.

3º. El incumplimiento de la obligación principal garantizada, esto es, su impago, faculta al acreedor a ejecutar la garantía real. No obstante, la ejecución de la garantía puede derivar también de otros supuestos de incumplimiento distintos.

4º. La ejecución de la garantía puede llevarse a cabo en vía judicial o, en su caso, por el procedimiento extrajudicial previsto en el artículo 129 de la Ley Hipotecaria, Texto Refundido según Decreto de 8 de febrero de 1946.

5º. La finalidad de la ejecución de la garantía es utilizar la suma realizable con la venta del inmueble sobre el que recae la misma para extinguir, total o parcialmente, la correspondiente deuda.

6º. El adquirente puede ser tanto un tercero al que, por ejemplo, el ejecutante le haya cedido el remate en los términos previstos en el artículo 647, apartado 3, de la Ley 1/2000 de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil (BOE de 8 de enero), o, en su caso, el acreedor garantizado.

2.2. Con respecto a las restantes operaciones, esto es, entregas de inmuebles a cambio de la extinción total o parcial de la deuda garantizada con tales inmuebles o a cambio de la obligación de extinguir dicha deuda por el adquirente, se debe señalar lo siguiente:



ASUNTO:

Informe externo.

1º. Al igual que en el caso analizado en el punto 2.1. anterior, el transmitente no tiene que coincidir necesariamente con el deudor sino que cabe que un tercero garantice con un bien inmueble de su propiedad el cumplimiento de una deuda contraída por otra persona.

2º. En estos casos, no es necesario que se incurra en incumplimiento de la obligación principal garantizada. No obstante, las operaciones analizadas, generalmente, reflejan las dificultades financieras por las que atraviesa el deudor y que determinan que no pueda cumplir normalmente sus obligaciones en la forma pactada, todo lo cual conlleva que aquél se sirva del inmueble dado en garantía para de este modo liquidar la obligación garantizada ya que, en otro caso, la referida garantía sería ejecutada.

3º. La finalidad de estas entregas de un inmueble dado en garantía del cumplimiento de una deuda debe ser, en un caso, extinguir total o parcialmente tal deuda en sede del transmitente o bien del deudor y, en el otro, que manteniéndose la deuda viva para el transmitente, el adquirente del bien gravado se obligue directa o indirectamente a extinguir dicha deuda.

4º. Asimismo, el adquirente puede ser el acreedor garantizado (por ejemplo, en daciones en pago) o un tercero.

5º. Existiendo acuerdo entre las partes para extinguir la deuda garantizada mediante la entrega de diversos bienes inmuebles, algunos de los cuales no fue otorgado en garantía del cumplimiento de dicha deuda, el mecanismo de inversión del sujeto pasivo operará respecto de la totalidad de las transmisiones.

Igualmente, será de aplicación la inversión del sujeto pasivo cuando tenga lugar la entrega de un inmueble que se destine, simultáneamente, a extinguir la deuda garantizada con dicho inmueble y otras deudas.

Por el contrario, cuando se transmitan bienes inmuebles con la finalidad de extinguir las deudas garantizadas con tales inmuebles conjuntamente con otros inmuebles destinados a extinguir deudas sin garantía real, el mecanismo de inversión del sujeto pasivo sólo operará respecto de aquellas transmisiones que tengan por objeto inmuebles gravados con un derecho de garantía.

Dentro de estos supuestos, a título de ejemplo, procedería la inversión del sujeto pasivo en los siguientes casos:

- Dación en pago con extinción total o parcial de la deuda.

En este caso, el acreedor garantizado acepta, para cumplimiento total o parcial de una obligación anteriormente constituida, la entrega de unos bienes distintos de aquellos en que la prestación consiste (véase, en este sentido, la sentencia del Tribunal Supremo de 4 de octubre de 1989, fundamento de derecho segundo, entre otras).



ASUNTO:

Informe externo.

- Entrega de un inmueble dado en garantía del cumplimiento de una deuda con extinción total o parcial de dicha deuda para el transmitente o, en su caso, deudor, subrogándose el adquirente en la posición deudora de la relación obligacional.

Así, por ejemplo, la entrega por un empresario de un solar, que constituye la garantía de un préstamo, a otro empresario que se subroga en el préstamo hipotecario, se encuadraría en este caso.

- Entrega de un inmueble dado en garantía del cumplimiento de una deuda con extinción total o parcial de dicha deuda para el transmitente o, en su caso, deudor, mediante el pago de una contraprestación que se vincula necesariamente a dicha extinción.

A modo de ejemplo, estaría incluida en este caso la entrega por el promotor de una edificación terminada, que constituye la garantía de un préstamo, a otro empresario a cambio de un precio que se destina a cancelar dicho préstamo hipotecario.

- Entrega de un inmueble otorgado en garantía sin extinción de la obligación garantizada para el transmitente o en su caso deudor.

En todos estos casos debe entenderse que el adquirente se obliga a extinguir la deuda garantizada, bien porque asume dicho compromiso de forma expresa, bien porque, de acuerdo con el párrafo segundo del artículo 118 de la Ley Hipotecaria, descuenta el importe de la deuda garantizada del precio de la entrega o retiene su importe, o bien porque, si paga todo el precio de la operación, tal pago del precio se entiende realizado con el acuerdo tácito de que el transmitente lo destine a extinguir la deuda garantizada.

Por lo que se refiere a la delimitación negativa, no se incluyen en el artículo 84.Uno.2º.e), tercer guión de la Ley del Impuesto, sin perjuicio de que sea de aplicación el mecanismo de inversión del sujeto pasivo en virtud de los guiones primero y segundo del referido precepto, las siguientes entregas:

- Las entregas efectuadas como consecuencia de un proceso concursal.

- 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 consecuencia, toda entrega de bienes inmuebles otorgados en garantía del cumplimiento de una obligación principal que tenga lugar en el marco de un procedimiento concursal o que, estando exenta del Impuesto en virtud de lo previsto en el artículo 20.Uno, números 20º y 22º de la Ley 37/1992, el sujeto pasivo hubiera renunciado a la exención, dará lugar a la aplicación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo sin necesidad de que concurra alguno de los supuestos contemplados en el artículo 84.Uno.2º.e), tercer guión de la Ley del Impuesto anteriormente



ASUNTO:

Informe externo.

desarrollados.

A modo de ejemplo, se excluyen, por tanto, del supuesto analizado, siendo en todo caso de aplicación la inversión del sujeto pasivo conforme a lo previsto en el artículo 84.Uno.2º.e), segundo guión de la Ley 37/1992, las siguientes transmisiones de bienes inmuebles gravados con un derecho de garantía que, estando exentas por resultar de aplicación lo previsto, respectivamente, en los números 20º o 22º del artículo 20.Uno de la Ley del Impuesto, se hubiera optado por su tributación al amparo de lo dispuesto en el apartado dos del mismo artículo 20 o, en su caso, en el artículo 163 sexies.cinco de la Ley 37/1992:

- *Entregas de terrenos rústicos o que no tengan la condición de edificables por no poderse calificar como solares o por no contar con la correspondiente licencia urbanística.*
- *Entregas de terrenos urbanizados o en curso de urbanización que no tengan la consideración de edificables a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, siempre que la entrega se efectúe por un sujeto distinto al promotor de la referida urbanización.*
- *Entregas de edificaciones por el promotor de su construcción o rehabilitación, cuando dicha entrega se produzca después de la utilización ininterrumpida del inmueble por un plazo igual o superior a dos años bien por aquél bien 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.*
- *Entregas de edificaciones por persona distinta al promotor de su construcción o rehabilitación.*

A sensu contrario, podrá resultar de aplicación el supuesto de inversión del sujeto pasivo regulado en el artículo 84.Uno.2º.e) tercer guión de la Ley 37/1992, de concurrir los restantes requisitos, a las siguientes transmisiones de bienes otorgados en garantía, entre otras:

- *Entregas de solares.*
- *Entregas de terrenos respecto de los que haya sido otorgada la correspondiente licencia de edificación.*
- *Entregas de terrenos urbanizados o en curso de urbanización realizadas por el promotor de dicha urbanización.*
- *Entrega de edificaciones en curso de construcción.*
- *Entrega de edificaciones cuya construcción o rehabilitación esté terminada siempre que dicha entrega se realice por el promotor y aquéllas no hayan sido utilizadas ininterrumpidamente por un plazo igual o superior a dos años por el transmitente o por titulares de derechos reales de goce o*

ASUNTO:

Informe externo.

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.

(...).".

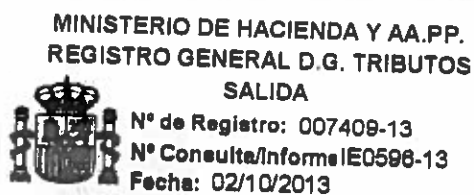
8- De acuerdo con lo anterior y, en particular, en lo que se refiere a la materia objeto de consulta, es necesario diferenciar los siguientes supuestos:

a) Entrega de locales arrendados en virtud de contratos sin opción de compra en la que, teniendo la consideración de segunda entrega de edificación sujeta y exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido conforme a lo previsto en el artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/1992, se renuncia a la exención por cumplirse los requisitos a que se refiere el apartado dos del citado artículo 20.

En este caso, resulta de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo conforme a lo previsto en el artículo 84.Uno.2º.e), segundo guión de la Ley 37/1992.

b) Entrega de viviendas y locales que hayan sido objeto de contratos de arrendamiento con opción de compra o bien, que siendo objeto de contratos de arrendamiento sin opción de compra, no hubiesen sido utilizados de manera ininterrumpida durante dos o más años.

A su vez, dentro de estas entregas que tienen la consideración de primera entrega a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, debe distinguirse la de aquellos inmuebles que constituyen la garantía de un préstamo hipotecario en el que, de acuerdo con la información suministrada, se subroga el adquirente. En estos casos, sería de aplicación a la operación de venta el supuesto de inversión del sujeto pasivo regulado en el artículo 84.Uno.2º.e) tercer guión de la Ley 37/1992.



Madrid, 26 de septiembre de 2013
LA SUBDIRECTORA GENERAL DE
IMPUESTOS SOBRE EL CONSUMO

Begoña Hernando Polo