

NUM-CONSULTA V1653-14

ORGANO SG de Impuestos sobre el Consumo

FECHA-SALIDA 27/06/2014

NORMATIVA Ley 37/1992 arts. 4-Uno y Cuatro, 5, 20-Uno-22º, 20-Dos y 84-Uno-2º-

DESCRIPCION-HECHOS El consultante pretende transmitir unos locales comerciales que promovió y destinó al arrendamiento sin opción de compra por plazo superior a dos años. Los adquirentes son terceros a los que los arrendatarios primitivos traspasaron los locales de negocio en virtud de escritura pública.

CUESTION-PLANTEADA Sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido y, en su caso, exención.

CONTESTACION-COMPLETA 1.- De acuerdo con lo dispuesto 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.

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

Los preceptos anteriores son de aplicación general y, por tanto, también a los Entes Públicos que, consecuentemente, tendrán la condición de empresarios a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando ordenen un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de tal actividad, así como cuando sean urbanizadores de terrenos o promotores de edificaciones para su venta, adjudicación o cesión por cualquier título.

Por tanto, en la medida en que en la transmisión de locales comerciales objeto de consulta el transmitente actúa en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional a efectos del Impuesto y, dado que la operación se va a realizar a título oneroso en el territorio de aplicación del mismo, cabe concluir que se trata de una operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

2.- No obstante la sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de las transmisiones de los locales comerciales realizada por el consultante, podría ser de aplicación a dicha entrega la exención contemplada en el artículo 20, apartado uno, número 22º de la Ley 37/1992 que declara exentas las siguientes operaciones:

“22.º 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.

Los terrenos en que se hallen enclavadas las edificaciones comprenderán aquéllos en los que se hayan realizado las obras de urbanización accesorias a las mismas. No obstante, tratándose de viviendas unifamiliares, los terrenos urbanizados de carácter accesorio no podrán exceder de 5.000 metros cuadrados.

Las transmisiones no sujetas al Impuesto en virtud de lo establecido en el número 1.º del artículo 7 de esta Ley no tendrán, en su caso, la consideración de primera entrega a efectos de lo dispuesto en este número.

(...).”.

Atendiendo al precepto anteriormente transcrito, para resolver si la transmisión de los locales comerciales objeto de consulta está exenta o no del Impuesto habrá que determinar si se trata de una primera entrega o de una segunda entrega de edificaciones.

Para que se trate de una primera entrega es necesario que concurren los siguientes requisitos:

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

2º) Que se trate de una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada.

3º) Que la edificación no haya sido utilizada ininterrumpidamente por un plazo igual o superior a dos años por su propietario o por titulares de derechos reales de goce o disfrute o en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra.

4º) Que si se ha producido la utilización expuesta en el punto anterior, sea el adquirente quien utilizó la edificación durante el referido plazo.

Según los hechos descritos en el escrito de consulta, los locales

comerciales van a ser adquiridos por terceros a quienes los arrendatarios primitivos les traspasaron, en virtud de escritura pública, el local de negocio. Por consiguiente, el adquirente resulta ser persona distinta de aquella que utilizó la edificación durante el plazo de dos años desde que terminara su construcción o rehabilitación por lo que la transmisión de dichos locales tiene la consideración de segunda entrega a efectos de lo dispuesto en el artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/1992 y, en consecuencia, exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

No obstante lo anterior, cuando el traspaso hubiera sido consecuencia de la fusión, transformación o escisión de la primitiva sociedad arrendataria o de cualquier otra transmisión a la que resultó aplicable la no sujeción del artículo 7.1º de la Ley 37/1992, el tercero adquirente se subroga en la posición del arrendatario originario, siendo la entrega del correspondiente local comercial primera entrega a los efectos del Impuesto.

3.- De resultar exenta la operación de transmisión de los locales comerciales, podría ser de aplicación lo dispuesto en el apartado dos del artículo 20 de la Ley 37/1992 en cuanto a la renuncia a la exención. Así, dispone que

“Dos. Las exenciones relativas a los números 20.º, 21.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, 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.”.

4.- Finalmente, si la entrega de los locales comerciales está exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido pero se renuncia a la exención, con respecto al sujeto pasivo de la operación, 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.

(...).”.

5.- Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.