

NUM-CONSULTA V0112-16

ORGANO SG de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos

FECHA-SALIDA 15/01/2016

NORMATIVA TRLITPAJD RDLeg 1/1993 art. 7

DESCRIPCION-HECHOS El consultante y sus hermanos son dueños en pro indiviso de una finca sobre la que se ubican unas naves industriales en ruinas tras haber sido alquiladas por medio de una comunidad de bienes hasta el año 2007. La comunidad de bienes fue disuelta y dada de baja en el 2014. Los tres hermanos a título individual tienen la cualidad de empresarios por ser arrendadores de negocios. Actualmente existe la posibilidad de su venta para su demolición y la construcción de viviendas para el Nuevo Plan General Urbanístico aprobado para dicha zona urbana. El precio de la operación dependerá del precio de venta de las viviendas que se construyan.

CUESTION-PLANTEADA Si la venta de la finca tributa por el IVA o por el ITPAJD.

CONTESTACION-COMPLETA La cuestión planteada es si la transmisión objeto de la consulta a favor de una entidad mercantil, es una operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) o al concepto de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD). En la relación entre los dos impuestos citados el IVA tiene carácter preponderante y excluyente de la aplicación de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, por lo que es necesario constatar siempre en primer lugar si se aplica el IVA, para poder discernir si es de aplicación la citada modalidad del ITPAJD. En efecto, el artículo 7 del texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre) en sus apartados 1 y 5, textualmente establece 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. (...)

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.”

A este respecto, 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.”

Por su parte, el artículo 5, apartado uno, letra c) de dicha Ley 37/1992 expresamente otorga la condición de empresario o profesional a quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo, añadiendo que, en particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes.

El apartado tres del artículo 84 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido establece que tienen la consideración de sujetos pasivos las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, careciendo de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición, cuando realicen operaciones sujetas al Impuesto.

En consecuencia, para que la comunidad de bienes sea sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido es necesario que tenga la condición de empresario o profesional y actúe en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional a efectos del Impuesto.

Según los hechos del escrito de consulta, la comunidad de bienes que venía desarrollando la actividad de arrendamiento fue disuelta. En este sentido, el artículo 8.Dos.2º de la Ley 37/1992, expresamente otorga la naturaleza de entrega de bienes, a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, a “las aportaciones no dinerarias efectuadas por los sujetos pasivos del Impuesto de elementos de su patrimonio empresarial o profesional a sociedades o comunidades de bienes o a cualquier otro tipo de entidades y las adjudicaciones de esta naturaleza en

caso de liquidación o disolución total o parcial de aquéllas, sin perjuicio de la tributación que proceda con arreglo a las normas reguladoras de los conceptos "actos jurídicos documentados" y "operaciones societarias" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

En particular, se considerará entrega de bienes la adjudicación de terrenos o edificaciones promovidos por una comunidad de bienes realizada en favor de los comuneros, en proporción a su cuota de participación." La disolución de la comunidad de bienes existente sobre inmuebles afectos a una actividad económica, da lugar a una adjudicación efectuada por la comunidad de bienes que, de acuerdo con el citado artículo 8.dos.2º de la Ley 37/1992, se califica como entrega de bienes y que está sujeta al Impuesto al tener la referida comunidad la condición de empresario o profesional.

La entrega ulterior de los inmuebles por parte de los copropietarios, que es la operación cuya sujeción se plantea a este Centro Directivo, estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido si el comunero adjudicatario que transmite lo había afectado al desarrollo de una actividad empresarial o profesional. De la breve descripción de los hechos del escrito de consulta no se puede concluir si existe afectación de los inmuebles a una actividad empresarial o profesional. Si concurre dicha afectación, la entrega se encontrará sujeta al Impuesto.

No obstante lo anterior, si los inmuebles que van a ser objeto de transmisión se encuentran afectos al patrimonio empresarial o profesional de la comunidad de bienes que los explotaba en arrendamiento, su transmisión quedará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido al ser realizada por empresario o profesional en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional.

Cuando, de acuerdo con lo anterior, estas entregas constituyan operaciones sujetas al Impuesto, podrían resultar exentas del mismo por aplicación de lo establecido en el artículo 20.uno.22º de la Ley 37/1992, que establece que estarán exentas:

"22.ºA) Las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación.

(...)

La exención prevista en este número no se aplicará:

a) A las entregas de edificaciones efectuadas en el ejercicio de la opción de compra inherente a un contrato de arrendamiento, por empresas dedicadas habitualmente a realizar operaciones de arrendamiento financiero. A estos efectos, el compromiso de ejercitar la opción de compra

frente al arrendador se asimilará al ejercicio de la opción de compra.

Los contratos de arrendamiento financiero a que se refiere el párrafo anterior tendrán una duración mínima de diez años.

b) A las entregas de edificaciones para su rehabilitación por el adquirente, siempre que se cumplan los requisitos que reglamentariamente se establezcan.

c) A las entregas de edificaciones que sean objeto de demolición con carácter previo a una nueva promoción urbanística.”

Según se deduce de los hechos del escrito de consulta, los inmuebles objeto de venta se encuentran en estado de ruina, por lo que se van a destinar a su demolición para la construcción de una nueva promoción. En consecuencia, no resultará aplicable la exención del citado artículo 20.uno.22º de la Ley 37/1992

Por último, en relación con el devengo y la base imponible de la operación debe tenerse en cuenta lo dispuesto en los artículos 75 y 78 de la Ley 37/1992.

El artículo 75 de la Ley del Impuesto regula el devengo del Impuesto.

“Uno. Se devengará el Impuesto:

1.º En las entregas de bienes, cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable.”.

Por otra parte, la base imponible de las operaciones se determinará conforme al artículo 78 de la Ley del Impuesto, que establece en su apartado uno que “La base imponible del impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas.”

Por tanto, si tal y como se establece en el texto de la consulta, el importe de la contraprestación no pudiera ser fijado con certeza en el momento del devengo de la operación, el apartado seis del artículo 80 de la Ley del Impuesto se establece la fijación provisional de la base imponible, permitiéndose su modificación posterior:

“Seis. Si el importe de la contraprestación no resultara conocido en el momento del devengo del impuesto, el sujeto pasivo deberá fijarlo provisionalmente aplicando criterios fundados, sin perjuicio de su rectificación cuando dicho importe fuera conocido.”

Así pues, el Impuesto se devengará cuando se produzca la entrega de bienes, lo que no impedirá que se determine provisionalmente el importe de la contraprestación por no ser conocido en el momento del devengo del Impuesto.

En este sentido, el artículo 89 de la Ley 37/1992, sobre la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas, dispone

lo siguiente:

“Uno. Los sujetos pasivos deberán efectuar la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas cuando el importe de las mismas se hubiese determinado incorrectamente o se produzcan las circunstancias que, según lo dispuesto en el artículo 80 de esta Ley, dan lugar a la modificación de la base imponible.

La rectificación deberá efectuarse en el momento en que se adviertan las causas de la incorrecta determinación de las cuotas o se produzcan las demás circunstancias a que se refiere el párrafo anterior, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el impuesto correspondiente a la operación o, en su caso, se produjeron las circunstancias a que se refiere el citado artículo 80.

(...)”

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.