

**SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA**  
**DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS**  
**Consultas Vinculantes**

<b>NUM-CONSULTA</b>	V3550-16
<b>ORGANO</b>	SG de Impuestos sobre el Consumo
<b>FECHA-SALIDA</b>	29/07/2016
<b>NORMATIVA</b>	Ley 37/1992 art. 4-Uno y Cuatro; 5-Uno-a) y Dos; 20-Uno-25; 91-Uno-3; 95-Uno-
<b>DESCRIPCION-HECHOS</b>	<p>El consultante es un arquitecto que adquirió como particular un solar edificable, operación por la que tributó en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. En el solar, no afecto a su actividad, está siendo construida una vivienda unifamiliar por parte de una sociedad de la que el consultante es socio único. Un tercero particular está interesado en adquirir la vivienda resultante.</p>
<b>CUESTION-PLANTEADA</b>	<p>Tipo impositivo que debe repercutir la sociedad constructora al consultante. Tributación de la venta por el consultante a un tercero, si el consultante actúa como particular. Posibilidad de afectar el solar a la actividad de promoción inmobiliaria del consultante, y tributación en ese caso de la venta de la vivienda a un tercero.</p>
<b>CONTESTACION-COMPLETA</b>	<p>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.</p> <p>Por su parte, el artículo 5.Uno de la Ley del Impuesto señala que se reputarán empresarios o profesionales “las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo”.</p> <p>Dicho apartado dos establece:</p> <p>“Dos. Son actividades empresariales o profesionales 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.</p> <p>En particular, 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.”.</p> <p>Conforme a lo anterior, el consultante tiene la consideración de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, dado que lleva a cabo una actividad económica como profesional de la arquitectura.</p> <p>No obstante lo anterior, el carácter de empresario o profesional, otorgado por el desarrollo de su actividad de arquitectura, no se extiende a aquellas operaciones que realice desde su patrimonio privado. Así, en el caso objeto de consulta, en que se especifica que el solar fue adquirido como particular, no afectándolo a su actividad y tributando por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, las operaciones que realice con dicho solar se entenderán realizadas al margen del Impuesto sobre el Valor Añadido.</p> <p>2.- En relación con la venta, por parte de un empresario o profesional, de un bien integrado en su patrimonio privado, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea se</p>

ha pronunciado en la sentencia de 9 de julio de 2015, Asunto C-331/14, Petar Kezic, en la que analizó dicha cuestión señalando:

“18. Del tenor del artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva se desprende que, para que una operación pueda estar sujeta al IVA, el sujeto pasivo tiene que actuar «como tal». En cambio, un sujeto pasivo que realiza una operación con carácter privado no actúa como sujeto pasivo y esa operación no está incluida en el ámbito de aplicación del IVA (véanse, en este sentido, las sentencias Armbrecht, C 291/92, EU:C:1995:304, apartados 16 a 18, y Bakcsi, C 415/98, EU:C:2001:136, apartado 24).

(...).

20. Por otro lado, en caso de utilización de un bien de inversión al mismo tiempo para fines profesionales y para fines privados, el sujeto pasivo tiene la posibilidad de optar, a efectos del IVA, entre incluirlo en su totalidad en el patrimonio de su empresa, o conservarlo enteramente en su patrimonio privado y excluirlo así completamente del sistema del IVA, o integrarlo en su empresa sólo en proporción a su utilización profesional efectiva (véase la sentencia Charles y Charles Tijmens, C 434/03, EU:C:2005:463, apartado 23). De este modo, dicho bien puede excluirse del sistema del IVA aunque se utilice parcialmente a efectos de la actividad económica del sujeto pasivo, el cual, no obstante, se verá privado en este caso del derecho a deducción (véase la sentencia Bakcsi, C 415/98, EU:C:2001:136, apartado 27).

21. Además, el sujeto pasivo que vende un bien de este tipo, habiendo optado por reservarlo en parte para su uso privado, no actúa como tal por lo que se refiere a la venta de dicha parte (véase, en este sentido, la sentencia Armbrecht, C 291/92, EU:C:1995:304, apartado 24). Ahora bien, es preciso que el sujeto pasivo manifieste, durante todo el período en que posea el bien de que se trate, la intención de mantener una parte de éste en su patrimonio privado (sentencia Armbrecht, C 291/92, EU:C:1995:304, apartado 21).

22. Sin embargo, de la jurisprudencia citada no cabe deducir que la venta de un terreno por un sujeto pasivo no esté sujeta al IVA por el mero hecho de que el sujeto pasivo haya afectado el terreno a su patrimonio privado. En efecto, dado que las operaciones realizadas a título oneroso por un sujeto pasivo están, en principio, sujetas al IVA siempre y cuando el sujeto pasivo actúe como tal, es preciso que, además de la afectación al patrimonio privado, el sujeto pasivo en cuestión no realice tal venta en el ámbito del ejercicio de su actividad económica, sino en el de la gestión y administración de su patrimonio privado.

23. A este respecto, es cierto que el mero ejercicio del derecho de propiedad por parte de su titular no puede considerarse, por sí solo, constitutivo de una actividad económica (véase, en este sentido, la sentencia Slaby y otros, C 180/10 y C 181/10, EU:C:2011:589, apartado 36). Por otro lado, desde este punto de vista, no es determinante la circunstancia de que el sujeto pasivo haya adquirido el bien enajenado con fondos personales.

24. En cambio, en relación con la venta de un terreno edificable, el Tribunal de Justicia ha declarado que constituye un criterio de apreciación pertinente el hecho de que el interesado haya realizado gestiones activas de comercialización de inmuebles recurriendo a medios similares a los empleados por un fabricante, un comerciante o un prestador de servicios en el sentido del artículo 4, apartado 2, de la Sexta Directiva, tales como, en particular, la realización de obras de urbanización en dichos terrenos y el empleo de medios de comercialización habituales (véase, en este sentido, la sentencia Slaby y otros, C 180/10 y C 181/10, EU:C:2011:589, apartados 39 y 40). En efecto, estas iniciativas no forman parte del marco normal de gestión de un patrimonio personal, por lo que no cabe considerar que, en tal supuesto, la venta de un terreno edificable constituya el mero ejercicio del derecho de propiedad por su titular (véase, en este sentido, la sentencia Slaby y otros, C 180/10 y C 181/10, EU:C:2011:589, apartado 41).

(...).”

Así pues, de la sentencia del Tribunal se desprende que, para determinar si una operación de venta de un bien integrado en el patrimonio personal de un empresario o profesional está sujeta al Impuesto, hay que atender tanto a la intención del sujeto de destinar dicho bien a fines privados o a su actividad económica, como a las circunstancias de la propia venta. De este modo, si dicha venta se realiza en el

ámbito del ejercicio de una actividad económica desarrollada por el vendedor, y no en el de la gestión y administración de su patrimonio privado, la entrega estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

3.- De todo lo anterior se desprende que, en principio, la venta de la vivienda edificada sobre el solar que el consultante adquirió como particular, edificación que el consultante manifiesta que se ha desarrollado al margen de una actividad económica y de su actividad profesional, no estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

No obstante, y aunque el inmueble estuviese inicialmente integrado en su patrimonio privado, en el caso de que la venta se realice en el ámbito de una actividad empresarial o profesional, la venta de la vivienda estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

En este segundo caso, dado que el consultante edificó la vivienda como particular, no teniendo, por tanto, derecho a la deducción de las cuotas del Impuesto que haya soportado con ocasión de dicha edificación, resultará de aplicación la exención técnica contenida en el artículo 20.Uno.25º de la Ley 37/1992, según la cual estarán exentas del Impuesto:

“25º. Las entregas de bienes cuya adquisición, afectación o importación o la de sus elementos componentes hubiera determinado la exclusión total del derecho a deducir en favor del transmitente en virtud de lo dispuesto en los artículos 95 y 96 de esta Ley.”.

El artículo 95 establece en su apartado uno que “los empresarios o profesionales no podrán deducir las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que no se afecten, directa y exclusivamente, a su actividad empresarial o profesional”. Si bien el apartado tres permite la afectación parcial, y por tanto la deducción parcial, en relación con bienes de inversión, en el caso objeto de consulta parece que no ha habido ningún grado de afectación sino que se ha adquirido y edificado como particular, integrando el inmueble en el patrimonio privado del consultante.

Así pues, y dado que las operaciones objeto de consulta no han permitido al consultante la deducción de cuota impositiva alguna, operará la exención del artículo 20.Uno.25º, estando la venta de la vivienda exenta en el caso de que ésta quedase sujeta al Impuesto en virtud de lo señalado en apartados anteriores.

Dicha exención supondrá la sujeción de la operación al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, según lo previsto en el artículo 4.Cuatro de la Ley 37/1992:

“Cuatro. Las operaciones sujetas a este Impuesto no estarán sujetas al concepto “transmisiones patrimoniales onerosas” del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior las entregas y arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando estén exentos del Impuesto, salvo en los casos en que el sujeto pasivo renuncie a la exención en las circunstancias y con las condiciones recogidas en el artículo 20.Dos.”.

4.- Por último, en cuanto al tipo impositivo que debe repercutir la constructora al consultante con ocasión de las obras de edificación de la vivienda unifamiliar, el artículo 91 de la Ley 37/1992 establece:

“Uno. Se aplicará el tipo del 10 por ciento a las operaciones siguientes:

(...).

3. Las siguientes operaciones:

1º. Las ejecuciones de obras, con o sin aportación de materiales, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de edificaciones o partes de las mismas destinadas principalmente a viviendas, incluidos los locales, anejos, garajes, instalaciones y servicios complementarios en ellos situados.

Se considerarán destinadas principalmente a viviendas las edificaciones en las que al menos el 50 por ciento de la superficie construida se destine a dicha utilización.”.

Así pues, el tipo impositivo aplicable a la edificación de la vivienda que la empresa constructora realiza al consultante será el 10 por ciento.

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.