

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFC052137

DGT: 12-09-2014

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2418/2014

SUMARIO:

ITP y AJD. Transmisiones patrimoniales onerosas. Relaciones con el IVA. Transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial. Una persona ha adquirido una vivienda nueva a una inmobiliaria que forma parte de una entidad de crédito. El banco le ha exigido el pago del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, en su modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, por entender que no se trata de primera entrega, ya que la promoción de la vivienda la inició una caja de ahorros que, posteriormente, se fusionó y se transformó en el banco que lleva a cabo la entrega del inmueble. Pues bien, partimos de que en virtud del art. 7.1º de la Ley 37/1992 (Ley IVA), siempre que los elementos transmitidos constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, su transmisión no se sujetará al Impuesto, lo que parece sucede en este caso, donde se produce la fusión de una caja de ahorros con un banco. El propio art. 7.1º de la Ley 37/1992 (Ley IVA) advierte que el adquirente del mencionado patrimonio se subroga en la posición del transmitente, entre otros, en cuanto a la aplicación de las normas contenidas en el art. 20.Uno.22º de la misma Ley 37/1992 (Ley IVA). De acuerdo con lo anterior, y si de acuerdo con la información disponible se está ante una operación de fusión, no sujeta al Impuesto, la posterior transmisión del inmueble de la caja de ahorros promotora al banco con el que se fusionó no tendrá la consideración de primera entrega a efectos de la aplicación de la exención. Por tanto, la transmisión posterior que el banco realiza tendrá la consideración de primera entrega, quedando por tanto excluida de la exención que se recoge en el mencionado art. 20.Uno.22º de la Ley 37/1992 (Ley IVA). En conclusión, dicha transmisión está sujeta y no exenta del Impuesto, de forma que no debió tributar por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales en su modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas.

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 4, 5, 7 y 20.

Descripción sucinta de los hechos:

El consultante ha adquirido una vivienda nueva a una inmobiliaria que forma parte de una entidad de crédito. El banco le ha exigido el pago del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, en su modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, por entender que no se trata de primera entrega, ya que la promoción de la vivienda la inició una caja de ahorros que, posteriormente, se fusionó y se transformó en el banco que lleva a cabo la entrega del inmueble al consultante.

Cuestión planteada:

Sujeción de la entrega del inmueble al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Contestación:

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), dispone que estarán 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, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.”.

El apartado cuatro del mismo artículo establece la incompatibilidad entre el Impuesto sobre el Valor Añadido y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales:

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

Por otra parte, el artículo 5 de la Ley del Impuesto establece:

“Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:

a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.

(...).

d) 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.

(...).

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

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.”.

2.- No obstante lo anterior, el artículo 7 de la Ley del Impuesto, en su apartado 1º, establece que no estarán sujetas al Impuesto:

“1º. 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, 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.

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 caso de que los bienes y derechos transmitidos, o parte de ellos, se desafecten posteriormente de las actividades empresariales o profesionales que determinan la no sujeción prevista en este número, la referida desafectación quedará sujeta al Impuesto en la forma establecida para cada caso en esta Ley.

Los adquirentes de los bienes y derechos comprendidos en las transmisiones que se beneficien de la no sujeción establecida en este número se subrogarán, respecto de dichos bienes y derechos, en la posición del transmitente en cuanto a la aplicación de las normas contenidas en el artículo 20, apartado uno, número 22.º y en los artículos 92 a 114 de esta Ley.”.

La nueva redacción del número 1º del artículo 7 de la citada Ley supone la actualización de los supuestos de no sujeción de las transmisiones globales de patrimonio para adecuar la Ley 37/1992 a la jurisprudencia europea establecida, entre otras, por la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27 de noviembre

de 2003, recaída en el Asunto C-497/01, Zita Modes Sarl y la sentencia de 10 de noviembre de 2011, recaída en el Asunto C-444/10, Christel Schriever.

En este sentido, el Tribunal señaló en el apartado 40 de la referida sentencia de 27 de noviembre de 2003 que “el concepto de «transmisión, a título oneroso o gratuito o bajo la forma de aportación a una sociedad, de una universalidad total o parcial de bienes» debe entenderse en el sentido que comprende la transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa, con elementos corporales y, en su caso, incorporeales que, conjuntamente, constituyen una empresa o una parte de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma, pero que no comprende la mera cesión de bienes, como la venta de existencias.”.

Debe tenerse en cuenta que el criterio establecido por el Tribunal ya había sido reiteradamente aplicado por este Centro directivo en contestación a consultas tributarias; criterio claramente confirmado por la nueva redacción del artículo 7.1º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por tanto, siempre que los elementos transmitidos constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, su transmisión no se sujetará al Impuesto, lo que parece sucede en el caso objeto de consulta, donde se produce la fusión de una caja de ahorros por un banco.

3.- El propio artículo 7.1º advierte que el adquirente del mencionado patrimonio se subroga en la posición del transmitente, entre otros, en cuanto a la aplicación de las normas contenidas en el artículo 20.Uno.22º. Dicho precepto establece un supuesto de exención en operaciones interiores:

22º. 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 1º del artículo 7 de esta Ley no tendrán, en su caso, la consideración de primera entrega a efectos de lo dispuesto en este número.”.

De acuerdo con lo previsto en el mencionado precepto, y si de acuerdo con los datos que se citan en el escrito de consulta se está ante una operación de fusión, no sujeta al Impuesto y, posterior transmisión del inmueble de la caja de ahorros promotora al banco en el que se fusionó dicha transmisión no tendrá la consideración de primera entrega a efectos de la aplicación de la exención.

Por tanto, la transmisión posterior que el banco realiza al consultante tendrá la consideración de primera entrega, quedando por tanto excluida de la exención que se recoge en el artículo 20.Uno.22º.

En conclusión, dicha transmisión está sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, de forma que no debió tributar por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales en su modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas.

4.- 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.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.