

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC075057

DGT: 20-02-2020

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0409/2020

SUMARIO:**IVA. Exenciones en operaciones interiores. Operaciones inmobiliarias. Entregas de edificaciones.**

Arrendamiento con opción de compra. Un contribuyente va a ejercer la opción de compra en una vivienda de obra nueva, una vez transcurridos los tres años establecidos para ello en el contrato de arrendamiento con opción de compra.

En primer lugar, la transmisión de la vivienda realizada por su promotor constituye una operación sujeta al IVA. Dicho esto, si se cumplen los requisitos para que la transmisión realizada constituya una primera entrega de edificaciones, ésta se encontrará sujeta y no exenta del Impuesto en los términos del art. 20.Uno.22º de la Ley 37/1992 (Ley IVA). En otro caso, la transmisión tendrá la consideración de segunda entrega de edificaciones que estará sujeta y exenta del Impuesto. Así, para que se trate de una primera entrega es necesario que concurren los siguientes requisitos:

-Que la edificación se entregue por el promotor.

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

-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.

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

Es decir, tendrá la consideración de primera entrega sujeta y no exenta la transmisión por el promotor de una vivienda a un tercero cuando dicha vivienda ha estado desde su construcción destinada al arrendamiento con opción de compra.

Por el contrario, si los contratos de arrendamiento con opción de compra no hubieran sido suscritos con quien tiene la condición de promotor conforme a lo establecido en el art. 20.Uno.22º de la Ley 37/1992 (Ley IVA) o bien la edificación hubiera sido destinada también por su promotor a un uso distinto al de arrendamiento con opción de compra por un plazo ininterrumpido igual o superior a dos años, la entrega posterior de esa edificación al arrendatario en el ejercicio de la opción de compra o a un tercero adquirente tendrá la consideración de segunda entrega sujeta y exenta, sin perjuicio que resulte aplicable alguna de las excepciones que contempla el mencionado precepto.

Según la información disponible, parece que la vivienda que va a ser transmitida por el promotor de la misma ha estado destinada al arrendamiento con opción de compra, siendo además su adquirente la misma persona que ha disfrutado del uso de la misma. En consecuencia, la entrega de la referida vivienda estará sujeta al Impuesto.

PRECEPTOS:

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

Descripción sucinta de los hechos:

El consultante va a ejercer la opción de compra en una vivienda de obra nueva, una vez transcurridos los tres años establecidos para ello en el contrato de arrendamiento con opción de compra.

Cuestión planteada:

Tributación de la entrega de dicha vivienda, en el ejercicio de la opción de compra, por el Impuesto sobre el Valor Añadido o por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Contestación:

1.- El artículo 4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece que:

“Uno. 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 de la Ley 37/1992 preceptúa lo siguiente:

“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.

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

c) Quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes.

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.

(...).”.

El apartado dos, párrafo primero, del mencionado artículo 5 de la Ley 37/1992 establece que 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 virtud de lo anterior, la transmisión de la vivienda objeto de consulta realizada por su promotor constituye una operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

2.- Una vez determinada la sujeción al Impuesto procede analizar la posible exención en la entrega de la edificación.

En este sentido, en la medida en que va a ser objeto de transmisión un bien inmueble que constituye una edificación, pudiera ser de aplicación lo establecido en el artículo 20. Uno. 22º de la Ley, que dispone que estarán exentas del Impuesto “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.

(...).”.

Así, si se cumplen los requisitos para que la transmisión realizada constituya una primera entrega de edificaciones, ésta se encontrará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido en los términos del referido artículo 20.Uno.22º de la Ley. En otro caso, la transmisión tendrá la consideración de segunda entrega de edificaciones que estará sujeta y exenta del Impuesto.

Atendiendo al precepto anteriormente transcrito, 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.

A la actividad de promoción de viviendas con la intención de destinarlas a la venta mediante el ofrecimiento de las mismas a través de contratos de arrendamiento con opción de compra se ha referido con anterioridad esta Dirección General en diversas contestaciones vinculantes a consultas tributarias, entre otras, la de 5 de octubre de 2018 consulta V2703-18.

Como ha sido apuntado anteriormente por este Centro directivo, del tenor literal del mencionado precepto se deduce que el legislador ha querido que el uso de la vivienda durante un plazo prudencial -por lo menos, dos años- agote la primera entrega, pero, a la vez, ha establecido la cautela de que dicho uso no se compute y, por tanto, no agote la primera entrega, cuando se realice por quien será su propietario en última instancia, con el objetivo claro de evitar posibles esquemas de minoración artificial de la base imponible aprovechando indebidamente la exención del arrendamiento.

Ahora bien, 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 suscritos con el promotor, por muy dilatados o sucesivos en el tiempo que sean, no pueden agotar nunca la primera entrega, siempre que se haya dado a la edificación ese uso y con independencia de que las condiciones contractuales del arrendamiento con opción de compra varíen de unos a otros. En estas circunstancias, la entrega que realice el promotor de la edificación que ha sido destinada al arrendamiento en virtud de contratos de arrendamiento con opción de compra siempre va a tener la consideración de primera entrega ya el adquirente sea el propio arrendatario optante ya un tercero distinto del anterior.

En consecuencia, tendrá la consideración de primera entrega sujeta y no exenta la transmisión por el promotor de una vivienda a un tercero cuando dicha vivienda ha estado desde su construcción destinada al arrendamiento con opción de compra.

Por el contrario, si los contratos de arrendamiento con opción de compra no hubieran sido suscritos con quien tiene la condición de promotor conforme a lo establecido en el artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/1992 o bien la edificación hubiera sido destinada también por su promotor a un uso distinto al de arrendamiento con opción de compra por un plazo ininterrumpido igual o superior a dos años, la entrega posterior de esa edificación al arrendatario en el ejercicio de la opción de compra o a un tercero adquirente tendrá la consideración de segunda entrega sujeta y exenta, sin perjuicio que resulte aplicable alguna de las excepciones que contempla el mencionado precepto.

Según la información contenida en el escrito de consulta, parece que la vivienda que va a ser transmitida por el promotor de la misma ha estado destinada al arrendamiento con opción de compra, siendo además su adquirente la misma persona que ha disfrutado del uso de la misma.

En consecuencia, la entrega de la referida vivienda objeto de consulta estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

3.-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 Internet del Ministerio de Hacienda y Administraciones Publica