

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC087566

DGT: 08-09-2023

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2444/2023

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

Una entidad mercantil que se dedica a la promoción y venta inmobiliaria en 2008 construyó una vivienda para la venta pero, ante la imposibilidad de venderla, en 2010 suscribió un contrato de cesión de uso con opción de compra que finalizó con el desahucio por impago del cesionario en 2013. Posteriormente, suscribió diversos contratos de arrendamiento con opción de compra sin que llegase a ejercitarse la misma por ningún arrendatario hasta el actual que, una vez transcurridos seis meses de su arrendamiento, ha decidido ejercitar la opción.

El acto por el cual el promotor traslada en bloque viviendas que en principio estaban destinadas a la venta y las dedica a su arrendamiento con opción de compra, no implica la realización del hecho imponible entrega de bienes asimilada a operaciones a título oneroso. La conclusión sería otra y, por tanto, habría autoconsumo, cuando no pueda desprenderse de forma inequívoca la intención de venta, adjudicación o cesión de los inmuebles promovidos.

Una cuestión adicional que debe aclararse, es la interacción del concepto de primera entrega contenido en el art. 20.Uno.22º de la Ley del Impuesto con la exclusión de la exención en los arrendamientos con opción de compra contenida en la letra d') del art. 20.Uno.23º de la misma Ley.

Del tenor literal del segundo párrafo del art. 20.Uno.22º.A) de la Ley del Impuesto 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, por muy dilatados o sucesivos en el tiempo que sean, no pueden agotar nunca la primera entrega. Este último aspecto es de gran importancia, ya que es determinante de que por más contratos que se sucedan de arrendamiento con opción de compra, seguirá siendo de aplicación la exclusión de la letra d') del art. 20.Uno.23º de la Ley 37/1992 (Ley IVA), y, por tanto, estos arrendamientos seguirán estando sujetos y no exentos del Impuesto como vía de traslado al consumo final del valor añadido de la promoción inicial.

En consecuencia, dado que la entrega de la vivienda por el promotor al arrendatario que la viene ocupando, en virtud de un contrato de arrendamiento con opción de compra, tiene la consideración siempre de primera entrega conforme a lo establecido anteriormente, el arrendamiento con opción de compra será una operación no exenta. No ha existido una entrega anterior por el hecho de que el promotor haya afectado al arrendamiento con opción de compra las viviendas inicialmente destinadas a la venta, pues estas operaciones no tienen la consideración de autoconsumo.

En estas circunstancias, la transmisión de la vivienda por parte de la entidad al actual arrendatario mediante el ejercicio de la opción de compra tendría la consideración de primera entrega y se encontraría sujeta y no exenta del Impuesto.

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 4, 5, 8, 9, 11 y 20.

Descripción sucinta de los hechos:

La consultante es una entidad mercantil que se dedica a la promoción y venta inmobiliaria que en 2008 construyó una vivienda para la venta pero que, ante la imposibilidad de venderla, en 2010 suscribió un contrato de cesión de uso con opción de compra que finalizó con el desahucio por impago del cesionario en 2013. Posteriormente, suscribió diversos contratos de arrendamiento con opción de compra sin que llegase a ejercitarse la misma por ningún arrendatario hasta el actual que, una vez transcurridos seis meses de su arrendamiento, ha decidido ejercitar la opción.

Cuestión planteada:

Si la entrega de la vivienda como consecuencia del ejercicio de la opción de compra se encontrará sujeta 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), 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 a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.”.

El apartado dos, letras a) y b), del mismo precepto señala que “se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.

b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto.”.

Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.º uno de la citada Ley 37/1992, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:

“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 incorpóral 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.

(...).”.

En este sentido, el apartado dos, de este artículo 5, 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 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.”.

En consecuencia, la consultante tiene la condición de empresario o profesional y estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

2.- Por otra parte, en relación con los arrendamientos con opción de compra, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 11.Dos.º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, a efectos del citado impuesto, se considerarán prestaciones de servicios “los arrendamientos de bienes, industria o negocio, empresas o establecimientos mercantiles, con o sin opción de compra”.

No obstante, el artículo 8 de la Ley 37/1992 regula el concepto de entrega de bienes a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido de la siguiente manera:

“Uno. Se considerará entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes.

A estos efectos, tendrán la condición de bienes corporales el gas, el calor, el frío, la energía eléctrica y demás modalidades de energía.

Dos. También se considerarán entregas de bienes:

(...)

5º. Las cesiones de bienes en virtud de contratos de arrendamiento venta y asimilados.

A efectos de este Impuesto, se asimilarán a los contratos de arrendamiento-venta los de arrendamiento con opción de compra desde el momento en que el arrendatario se comprometa a ejercitar dicha opción y, en general, los de arrendamiento de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad vinculante para ambas partes.

(...).”.

De lo expuesto se desprende que, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, el tratamiento del arrendamiento con opción de compra de un bien es el que ya ha manifestado este Centro directivo, entre otras, en la contestación vinculante de 28 de diciembre de 2017, número V3307-17, de manera que, mientras no se ejercite la opción de compra por el arrendatario ni exista compromiso en firme de ejercitarla, el arrendamiento con opción de compra tendrá la calificación de prestación de servicios a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En consecuencia con lo anterior, según parece deducirse del escrito de consulta, la entrega de bienes relativa a la vivienda objeto de consulta se producirá cuando el arrendatario ejercite, en su caso, la respectiva opción de compra y la misma se encontrará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

3.- No obstante lo anterior, el artículo 20.Uno.22º de la Ley del Impuesto dispone que se encontrarán exentas del mismo las siguientes operaciones:

“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.

(...).”.

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 del Impuesto.

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.

Según los hechos descritos en el escrito de consulta, parece deducirse que todos los arrendamientos que se han realizado desde la finalización de la construcción de la vivienda por la consultante han sido cesiones de uso o arrendamientos con opción de compra.

A estos efectos, debe recordarse que es criterio reiterado de este Centro directivo recogido, entre otras, en la contestación vinculante de 20 de enero de 2012, número V0096-12, que en las operaciones de promoción inmobiliaria con la intención de venta, adjudicación o cesión, que no puede llegar a efectuarse y, por consiguiente, el promotor decide arrendar las viviendas a través de contratos de arrendamiento con opción de compra manteniendo, sin embargo, la intención inicial de reconducir su venta a través del ejercicio de dicha opción por parte del arrendatario se trata, por tanto, de contratos de arrendamiento que ponen de manifiesto, de acuerdo con su clausulado y, en particular, por los incentivos que éste contiene -para el inquilino inicial o cualquiera eventualmente posterior- el mantenimiento de la intención de venta de las viviendas por parte del promotor.

Debe aclararse en este punto que no se trata de arrendamientos con opción de compra en los supuestos en los que, en el curso normal de los hechos, se vaya a adquirir la plena propiedad del inmueble por el arrendatario, ya que, en este caso, no cabría calificar estas operaciones como prestaciones de servicios, sino como entregas de bienes de acuerdo con lo establecido en el artículo 8.Dos.5º de la Ley 37/1992, transcrito anteriormente.

En estos casos, no cabe hablar de autoconsumo de los previstos en el artículo 9.1º.c) de la Ley 37/1992, pues no existen sectores diferenciados de la actividad. Las viviendas destinadas al arrendamiento con opción de compra cuando, en el curso normal de los hechos, se vaya a adquirir la plena propiedad del inmueble por el arrendatario, son entregas de bienes al igual que son entregas de bienes las ventas directas. Es decir, no se puede hablar de dos actividades distintas, sino de la misma actividad, esta es, la venta de viviendas, aunque adoptando estructuras distintas en cada caso.

Tampoco se produce el autoconsumo regulado en el artículo 9.1º.d) de la Ley 37/1992, esto es, el cambio de afectación de bienes producidos, construidos, extraídos, transformados, adquiridos o importados en el ejercicio de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo para su utilización como bienes de inversión. Las viviendas que se dedican al arrendamiento con opción de compra no pierden, desde el punto de vista del Impuesto y con independencia de que contablemente o a efectos de otros tributos así ocurra, su condición de existencias, pues realmente están destinadas a la venta que se producirá de manera diferida en el tiempo.

Teniendo en cuenta dicha matización y por referencia de nuevo a los contratos de arrendamiento que no deben reconducirse a través del indicado artículo 8.Dos.5º, las viviendas a que se refieren deben ser consideradas desde la perspectiva del Impuesto como parte de la rotación de la actividad promotora, no como bienes de inversión, es decir, no se trata de elementos patrimoniales reflejados en el activo con carácter permanente y que no están destinados a la venta.

Previamente al análisis del tratamiento que debe dispensarse al arrendamiento en sí, resulta necesario determinar si efectivamente se produce un autoconsumo cuando las obras de construcción finalizan y el promotor procede a ofrecer su arrendamiento con opción de compra a los futuros inquilinos.

El arrendamiento de viviendas constituye normalmente una actividad de prestación de servicios exenta, cuyo porcentaje de deducción es cero. Dado que, sin embargo, la actividad promotora origina el derecho a la deducción total del Impuesto soportado, se originan dos sectores diferenciados en la actividad del promotor: venta de viviendas y arrendamiento. Simultáneamente, las viviendas que se afectan a la actividad de arrendamiento operativo pasan de ser existencias a considerarse bienes de inversión.

Sin embargo, esta situación no puede trasladarse al caso de que las viviendas destinadas en principio a la venta se afecten a la actividad de arrendamiento con opción de compra, manteniendo el propósito de venta en los términos ya mencionados, puesto que en esas circunstancias, el arrendamiento tiene la consideración de prestación de servicios no exenta, ya que se debe acudir a la letra d') del artículo 20.Uno.23º de la Ley 37/1992; esta letra d') excluye de la exención los arrendamientos con opción de compra de terrenos o viviendas cuya entrega estuviese sujeta y no exenta al Impuesto.

El arrendamiento con opción de compra es, en este caso, una prestación de servicios sujeta y no exenta que implica la consiguiente repercusión del Impuesto devengado al arrendatario según tenga lugar la exigibilidad de las cuotas arrendaticias.

Pues bien, también en este supuesto debe descartarse que pueda tener lugar un autoconsumo de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 9.1º.c), puesto que el arrendamiento en este caso es una actividad no exenta con total derecho a la deducción, igual que sucede con la actividad promotora. No cabe, por tanto, establecer sectores diferenciados de actividad pues no se cumple el requisito relativo a la diferencia de 50 puntos porcentuales en las prorratas de las actividades que se pretende sectorizar.

En cuanto al autoconsumo regulado en el artículo 9.1º.d), tampoco tiene lugar y la motivación es la misma que para el caso anterior, esto es, el destino de la vivienda es la venta pues, en otro caso, no se otorgaría el derecho de opción de compra.

De toda esta exposición y con las cautelas referentes al mantenimiento, en todo caso, de la intencionalidad ya referidas, se concluye que el acto por el cual el promotor traslada en bloque viviendas que en principio estaban destinadas a la venta y las dedica a su arrendamiento con opción de compra, no implica la realización del hecho imponible entrega de bienes asimilada a operaciones a título oneroso.

La conclusión sería otra y, por tanto, habría autoconsumo, cuando no pueda desprenderse de forma inequívoca la intención de venta, adjudicación o cesión de los inmuebles promovidos.

4.- Una cuestión adicional que debe aclararse, ya que ha podido plantear dudas en este contexto, es la interacción del concepto de primera entrega contenido en el artículo 20.Uno.22º de la Ley del Impuesto con la exclusión de la exención en los arrendamientos con opción de compra contenida en la letra d') del artículo 20.Uno.23º de la misma Ley.

Para determinar si la entrega de una edificación está exenta del Impuesto hay que acudir a lo dispuesto en el artículo 20.Uno.22º, transcrito anteriormente, que en su párrafo segundo establece que:

“(…) 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.”.

Del tenor literal del último párrafo transcrito 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, por muy dilatados o sucesivos en el tiempo que sean, no pueden agotar nunca la primera entrega. Este último aspecto es de gran importancia, ya que es determinante de que por más contratos que se sucedan de arrendamiento con opción de compra, seguirá siendo de aplicación la exclusión de la letra d') del artículo 20.Uno.23º de la Ley 37/1992, y, por tanto, estos arrendamientos seguirán estando sujetos y no exentos del Impuesto como vía de traslado al consumo final del valor añadido de la promoción inicial.

En consecuencia, dado que la entrega de la vivienda por el promotor al arrendatario que la viene ocupando, en virtud de un contrato de arrendamiento con opción de compra, tiene la consideración siempre de primera entrega conforme a lo establecido anteriormente, el arrendamiento con opción de compra será una operación no exenta. No ha existido una entrega anterior por el hecho de que el promotor haya afectado al arrendamiento con opción de compra las viviendas inicialmente destinadas a la venta, pues, como se ha explicado anteriormente, estas operaciones no tienen la consideración de autoconsumo.

En estas circunstancias, la transmisión de la vivienda por parte de la entidad consultante al actual arrendatario mediante el ejercicio de la opción de compra tendría la consideración de primera entrega y se encontraría sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

5.- Por otra parte, se informa de que, en relación con las dudas suscitadas sobre el régimen de tributación indirecta de las operaciones inmobiliarias, tanto en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido como del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas, la Agencia Estatal de Administración Tributaria ha incorporado en el portal del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) dentro de sus servicios de asistencia virtual referentes al IVA, un nuevo servicio de ayuda e información al contribuyente denominado “Calificador Inmobiliario”, creado para resolver las principales dudas planteadas en relación con la tributación indirecta relacionada con la transmisión, cesión y arrendamiento de bienes inmuebles, así como, la urbanización de terrenos.

El "Calificador inmobiliario" ofrece información sobre la tributación indirecta que afecta a las operaciones, distinguiendo entre diferentes supuestos, como la venta de edificaciones o terrenos, el arrendamiento sin opción de compra, arrendamiento con opción de compra, de inmuebles, así como las operaciones en las que intervienen las Juntas de compensación.

En concreto, indica si la operación de compraventa o arrendamiento del inmueble tributa por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales o por el Impuesto sobre el Valor Añadido, indicando en este último caso el tipo

impositivo aplicable, a quién corresponde la declaración e ingreso del impuesto, y si en la factura que documente la operación se debe o no repercutir el Impuesto sobre el Valor Añadido.

A estos efectos, podrá contactar con la Agencia Estatal de Administración Tributaria a través de su sede electrónica: <http://www.sede.agenciatributaria.gob.es>, o en la siguiente dirección:

<https://www2.agenciatributaria.gob.es/avaeat/AVCalificadorInmo.nsf/Calificador?OpenForm>

6.- 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 Función Públicas.