

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC088240

DGT: 26-12-2023

N.º CONSULTA VINCULANTE: V3298/2023

SUMARIO:

IVA. Exenciones en operaciones interiores. Operaciones inmobiliarias. Entregas de edificaciones.

Tipo reducido. Viviendas. Una persona física ha adquirido a un promotor inmobiliario un inmueble que va a constituir su vivienda habitual. En la escritura de compraventa se especifica que, al tratarse de una segunda transmisión, la venta de la vivienda y una plaza de garaje están sujetas pero exentas del Impuesto. Sin embargo, en la misma escritura se detalla otra operación de transmisión de una plaza de garaje adicional, la cual se especifica que está sometida al tipo general del 21 por ciento.

Tributarán sobre el IVA al tipo del 10 por ciento las entregas de plazas de garaje que no excedan de dos, cuando se den las siguientes circunstancias:

a) Que se transmitan conjuntamente con viviendas situadas en dichos edificios.

b) Que se encuentren construidas en el subsuelo que ocupa toda la superficie de las zonas comunes de una promoción inmobiliaria, o en la superficie de dichas zonas comunes.

Se entenderán transmitidas conjuntamente las plazas de garaje y las viviendas cuando la transmisión se efectúe en el mismo acto y simultáneamente. Dicha circunstancia es una cuestión de hecho que podrá probarse por los medios admisibles en derecho.

A tales efectos, será indiferente que las entregas de viviendas y plazas de garaje se documenten o no en una misma escritura pública, o que se documenten mediante escrituras separadas, pues lo relevante, conforme se ha indicado, es que la transmisión se efectúe de forma conjunta.

Con respecto a la situación de las plazas de garaje, es criterio reiterado que para que puedan ser consideradas anexos de un edificio de viviendas y tengan el mismo tratamiento que estas, es condición necesaria que se encuentren construidas en la superficie o el subsuelo de la misma parcela que ocupan los edificios y las zonas comunes de una promoción inmobiliaria.

En el caso de que el garaje no se encuentre en el subsuelo del edificio de viviendas, sino en superficie, también se entenderá cumplido el requisito, siempre y cuando el garaje pertenezca a la misma parcela que el edificio de viviendas. Diferente sería el caso en que las plazas de garaje se encontrarán en parcelas distintas con accesos independientes de las viviendas y sin vinculación alguna con éstas, en cuyo caso, las entregas de plazas de garaje tributarán al tipo impositivo del 21 por ciento.

En estas circunstancias no serán considerados parte de una vivienda los anexos a la misma, entre los que se deduce que se encuentra la segunda plaza de garaje en este caso, por no cumplir las condiciones anteriormente señaladas o cuya entrega no se pueda considerar accesoria a la vivienda a la que acompañan.

Según los hechos descritos, el contribuyente adquirió su vivienda con una sola plaza de garaje anexa inseparable, tal y como se detalla en el contrato de compraventa aportado. Además, en la propia escritura de compraventa se detalla que está exenta del IVA, por lo que se deduce que se trata de una segunda transmisión, de las contenidas en el art. 20.Uno.22º de la Ley 37/1992 (Ley IVA).

La aplicación del tipo reducido a la entrega de plazas de garaje y demás anexos de una vivienda, está condicionada a que la misma se pueda considerar conjunta y accesoria a la entrega de la vivienda a la que acompañan, no así en otro caso. Por otra parte, debe tenerse en cuenta que a dicha transmisión le pudiera ser de aplicación la exención del art. 20.Uno.22º de la Ley. En este sentido, parece que el transmitente consideró como segunda entrega de edificación la de la vivienda y su garaje anexo, sujeta y exenta del Impuesto, y como una primera entrega de edificación la del garaje independiente, pero falta información adicional para considerar si dicha calificación es correcta y, por tanto, la aplicación de la exención.

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 4, 5, 20, 90 y 91.

Descripción sucinta de los hechos:

La persona física consultante ha adquirido a un promotor inmobiliario un inmueble que va a constituir su vivienda habitual. En la escritura de compraventa se especifica que, al tratarse de una segunda transmisión, la venta

de la vivienda y una plaza de garaje están sujetas pero exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido. Sin embargo, en la misma escritura se detalla otra operación de transmisión de una plaza de garaje adicional, la cual se especifica que está sometida al tipo general del 21 por ciento.

Cuestión planteada:

Pretende conocer por qué en la citada operación, plasmada en la misma escritura de compraventa, existe esa diferencia de tributación a los efectos del 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.

(...)

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.”.

Los preceptos anteriores son de aplicación general, y por tanto, también a la promotora inmobiliaria a la que la consultante ha adquirido la vivienda y las plazas de garaje objeto de la presente consulta, por lo que aquella tendrá la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, en tanto ordena un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de tal actividad.

2.- En relación con la operación de venta de la vivienda junto a una de las dos plazas de garaje a que se refiere el escrito de consulta, en la escritura de compraventa se pone de manifiesto que la transmisión está sujeta pero exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

A este respecto, debe señalarse que el artículo 20.º Uno.22º A) de la Ley 37/1992 dispone que se encontrarán exentas las siguientes operaciones:

“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.

(...).”.

3.- El artículo 90, apartado uno de la Ley 37/1992, establece que el Impuesto se exigirá al tipo impositivo del 21 por ciento, salvo lo previsto en el artículo 91 de la misma Ley.

Por su parte, el artículo 91.Uno.1.7º de la Ley 37/1992 dispone que tributarán al tipo reducido del 10 por ciento las entregas de “los edificios o partes de los mismos aptos para su utilización como viviendas, incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades, y anexos en ellos situados que se transmitan conjuntamente.

En lo relativo a esta ley no tendrán la consideración de anexos a viviendas los locales de negocio, aunque se transmitan conjuntamente con los edificios o parte de los mismos destinados a viviendas.

No se considerarán edificios aptos para su utilización como viviendas las edificaciones destinadas a su demolición a que se refiere el artículo 20, apartado uno, número 22.º, parte A), letra c) de esta ley.”.

4.- Tal y como ha manifestado este Centro directivo, entre otras, en la contestación vinculante de 23 de noviembre de 2017, con número de referencia V3054-17, a efectos de este artículo, por anexos o anejos se entienden, entre otros, además de las plazas de garaje, los sótanos, las buhardillas o trasteros, escaleras, porterías, así como pistas de deporte, jardines, piscinas y espacios de uso común en la propia parcela y que se transmitan simultáneamente con ellos.

De acuerdo con lo anterior, tributarán sobre el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo del 10 por ciento las entregas de plazas de garaje que no excedan de dos, cuando se den las siguientes circunstancias:

- a) Que se transmitan conjuntamente con viviendas situadas en dichos edificios.
- b) Que se encuentren construidas en el subsuelo que ocupa toda la superficie de las zonas comunes de una promoción inmobiliaria, o en la superficie de dichas zonas comunes.

Se entenderán transmitidas conjuntamente las plazas de garaje y las viviendas cuando la transmisión se efectúe en el mismo acto y simultáneamente. Dicha circunstancia es una cuestión de hecho que podrá probarse por los medios admisibles en derecho.

A tales efectos, será indiferente que las entregas de viviendas y plazas de garaje se documenten o no en una misma escritura pública, o que se documenten mediante escrituras separadas, pues lo relevante, conforme se ha indicado, es que la transmisión se efectúe de forma conjunta.

Con respecto a la situación de las plazas de garaje, es criterio de este Centro directivo que para que puedan ser consideradas anexos de un edificio de viviendas y tengan el mismo tratamiento que estas, es condición necesaria que se encuentren construidas en la superficie o el subsuelo de la misma parcela que ocupan los edificios y las zonas comunes de una promoción inmobiliaria.

En el caso de que el garaje no se encuentre en el subsuelo del edificio de viviendas, sino en superficie, también se entenderá cumplido el requisito, siempre y cuando el garaje pertenezca a la misma parcela que el edificio de viviendas. Diferente sería el caso en que las plazas de garaje se encontrarán en parcelas distintas con accesos independientes de las viviendas y sin vinculación alguna con éstas, en cuyo caso, las entregas de plazas de garaje tributarán al tipo impositivo del 21 por ciento.

En estas circunstancias no serán considerados parte de una vivienda los anexos a la misma, entre los que se deduce que se encuentra la segunda plaza de garaje objeto de consulta, por no cumplir las condiciones anteriormente señaladas o cuya entrega no se pueda considerar accesoria a la vivienda a la que acompañan.

Según los hechos descritos en el escrito de consulta presentado, el consultante adquirió su vivienda con una sola plaza de garaje anexa inseparable, tal y como se detalla en el contrato de compraventa aportado. Además, en la propia escritura de compraventa se detalla que está exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, por lo que se deduce que se trata de una segunda transmisión, de las contenidas en el artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/1992.

La aplicación del tipo reducido a la entrega de plazas de garaje y demás anexos de una vivienda, está condicionada a que la misma se pueda considerar conjunta y accesoria a la entrega de la vivienda a la que acompañan, no así en otro caso.

Por otra parte, debe tenerse en cuenta que a dicha transmisión le pudiera ser de aplicación la exención del artículo 20.Uno.22º de la Ley reproducido en el apartado 2 de la presente contestación. En este sentido, parece que

el transmitente consideró como segunda entrega de edificación la de la vivienda y su garaje anexo, sujeta y exenta del Impuesto, y como una primera entrega de edificación la del garaje independiente.

En este sentido, este Centro directivo no dispone de información adicional para considerar si dicha calificación es correcta y, por tanto, la aplicación de la exención.

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.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.