

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC089411

DGT: 05-06-2024

N.º CONSULTA VINCULANTE: V1318/2024

### SUMARIO:

**IVA. Devengo. Entregas de bienes. Pagos anticipados.** Una empresa está construyendo un edificio de apartamentos en cierto municipio del territorio de aplicación del Impuesto -TAI- para su venta a terceros. En este sentido, los compradores de los apartamentos han ido realizando pagos a la empresa con anterioridad a la venta de los mismos.

Asimismo, en dicho edificio hay un apartamento que la empresa va a transmitir de forma gratuita al ayuntamiento del municipio en cuestión una vez finalizada la promoción.

El devengo del Impuesto en las entregas de bienes inmuebles se produce, como regla general, en el momento de la puesta en poder y posesión del adquirente de los bienes objeto de entrega. Si se hubiese otorgado escritura pública, la puesta en poder y posesión se entiende realizada, por disposición legal, en el momento de su otorgamiento, salvo que de dicha escritura se dedujera claramente lo contrario. Cuando de la escritura se deduzca claramente un momento distinto de puesta en poder y posesión de la cosa entregada, el devengo se produce en el momento en que, efectivamente, tenga lugar dicha puesta en poder y posesión del adquirente.

Por consiguiente, el devengo de la operación de entrega del bien inmueble se produce con el otorgamiento de la escritura pública de compraventa, salvo que se acredite que la puesta en poder y posesión del bien se ha producido en otro momento.

No obstante, si con anterioridad a la puesta a disposición del bien, se producen pagos a cuenta de esa futura entrega, como en el supuesto analizado, se devengará el Impuesto por los pagos a cuenta realizados conforme establece el art. 75.Dos de la Ley 37/1992 (Ley IVA). **Tipo reducido. Viviendas.** Por su parte, en cuanto al tipo impositivo aplicable, un bien inmueble tiene la consideración de parte de un edificio apta para su utilización como vivienda cuando disponga en el momento de la entrega de la correspondiente cédula de habitabilidad o licencia de primera ocupación y, objetivamente considerado, sea susceptible de ser utilizado como tal.

Por su parte, el TEAC ha establecido una doctrina reiterada conforme a la cual, también tendría dicha condición el inmueble transmitido sin la concesión de dicho certificado cuando, en la fecha de la transmisión, se haya solicitado la cédula de habitabilidad y la misma sea concedida con posterioridad a la transmisión sin que se haya ninguna modificación en el estado y condiciones en el que se encontraba el inmueble en el momento de efectuar la solicitud.

Si bien, en el momento del devengo del Impuesto como consecuencia del pago anticipado no se habrá solicitado previsiblemente la cédula de habitabilidad, el tipo impositivo del art. 91.Uno.1.7.º de la Ley 37/1992 (Ley IVA) también es aplicable a los pagos anticipados de una entrega de bienes, cuando los inmuebles que serán objeto de dicha entrega previsiblemente cumplirán con los requisitos para que se aplique tal artículo. Por lo tanto, tributará al 10 por ciento la entrega de las viviendas, garajes y trasteros anexos a las mismas, así como los pagos anticipados efectuados respecto de la entrega de tales bienes, en las condiciones señaladas. **Devengo. Autoconsumos.** En relación con la donación del apartamento al ayuntamiento, tendría la consideración de operación asimilada a una entrega de bienes a efectos del IVA, en concepto de autoconsumo de bienes. En consecuencia, el Impuesto se devengará cuando se produzca la puesta a disposición del apartamento al ayuntamiento.

### PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 4, 5, 9, 75, 79, 84, 90, 91 y 102.

RD 1624/1992 (Rgto IVA), art. 71.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 16, 18 y 74.

Código Civil, art. 1.462.

Orden EHA/3786/2008 (Modelo 303 del IVA).

Orden EHA/3111/2009 (Modelo 390 de declaración-resumen anual del IVA).

### Descripción sucinta de los hechos:

La consultante es una empresa que está construyendo un edificio de apartamentos en cierto municipio del territorio de aplicación del impuesto para su venta a terceros. En este sentido, los compradores de los apartamentos han ido realizando pagos a la consultante con anterioridad a la venta de dichos apartamentos.

Asimismo, en dicho edificio hay un apartamento que la consultante va a transmitir de forma gratuita al Ayuntamiento del municipio en cuestión una vez finalizada la promoción.

## **Cuestión planteada:**

Las obligaciones tributarias que generan en el Impuesto sobre el Valor Añadido dichas operaciones.

## **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 en 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.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.

(...).”.

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.- En cuanto al devengo de las entregas de los apartamentos, según el artículo 75, apartado uno, número 1º y apartado dos de la Ley 37/1992, se devengará el Impuesto:

“1.º En las entregas de bienes, cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en las entregas de bienes efectuadas en virtud de contratos de venta con pacto de reserva de dominio o cualquier otra condición suspensiva, de arrendamiento-venta de bienes o de arrendamiento de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad vinculante para ambas partes, se devengará el Impuesto cuando los bienes que constituyan su objeto se pongan en posesión del adquirente.

(...)

Dos. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible el impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.

(...).”.

De acuerdo con lo anterior, el devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido en la entrega de un bien afecto a la actividad económica de un empresario o profesional se produce cuando el mismo se ponga a disposición del adquirente, salvo que se hubieran producido pagos anticipados anteriores a dicha entrega, en cuyo caso el Impuesto se devenga en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.

En este sentido, el artículo 1462 del Código Civil establece lo siguiente:

“Se entenderá entregada la cosa vendida, cuando se ponga en poder y posesión del comprador.

Cuando se haga la venta mediante escritura pública, el otorgamiento de ésta equivaldrá a la entrega de la cosa objeto del contrato, si de la misma escritura no resultare o se dedujere claramente lo contrario.”.

La adquisición de la propiedad en nuestro Derecho Civil se fundamenta en la “teoría del título y modo de adquirir” considerándose que para adquirir la propiedad por transmisión inter vivos no basta con el mero contrato traslativo o acto constitutivo, sino que es necesario, además, otra formalidad o requisito que es precisamente el modo de adquirir o tradición, o lo que es lo mismo, la entrega de la posesión. Por tanto, el modo es el hecho que consume y completa la adquisición de la propiedad, mediante la tradición o entrega de la posesión del bien inmueble transmitido.

De lo señalado con anterioridad se desprende que el devengo en las entregas de bienes inmuebles se produce, como regla general, en el momento de la puesta en poder y posesión del adquirente de los bienes objeto de entrega. Si se hubiese otorgado escritura pública, la puesta en poder y posesión se entiende realizada, por disposición legal, en el momento de su otorgamiento, salvo que de dicha escritura se dedujera claramente lo contrario. Cuando de la escritura se deduzca claramente un momento distinto de puesta en poder y posesión de la cosa entregada, el devengo se produce en el momento en que, efectivamente, tenga lugar dicha puesta en poder y posesión del adquirente.

Por consiguiente, el devengo de la operación de entrega del bien inmueble se produce con el otorgamiento de la escritura pública de compraventa, salvo que se acredite que la puesta en poder y posesión del bien se ha producido en otro momento.

No obstante lo anterior, si con anterioridad a la puesta a disposición del bien, realizada según lo señalado en el párrafo anterior, se producen pagos a cuenta de esa futura entrega, como en el supuesto objeto de consulta, se devengará el Impuesto por los pagos a cuenta realizados conforme establece el artículo 75.Dos de la Ley 37/1992.

**3.-** Por su parte, en cuanto al tipo impositivo aplicable, según el artículo 90.Uno de la Ley 37/1992:

“Uno. El Impuesto se exigirá al tipo del 21 por ciento, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente.”.

A su vez, según el artículo 91.Uno.1.7.º de la Ley 37/1992:

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

1. Las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de los bienes que se indican a continuación:

(...)

7.º 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.”.

De acuerdo con la doctrina de esta Dirección General (por todas, contestación vinculante de 17 de febrero de 2010, número V0284-10), un bien inmueble tiene la consideración de parte de un edificio apta para su utilización como vivienda cuando disponga en el momento de la entrega de la correspondiente cédula de habitabilidad o licencia de primera ocupación y, objetivamente considerado, sea susceptible de ser utilizado como tal.

Por su parte, Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) ha establecido una doctrina reiterada, entre otras, en la resolución de 21 de mayo de 2021 (RG 00/00972/2018) conforme a la cual, también tendría dicha condición el inmueble transmitido sin la concesión de dicho certificado cuando, en la fecha de la transmisión, se había solicitado la cédula de habitabilidad y la misma es concedida con posterioridad a la transmisión sin que se haya ninguna modificación en el estado y condiciones en el que se encontraba el inmueble en el momento de efectuar la solicitud.

Si bien, en el momento del devengo del Impuesto como consecuencia del pago anticipado no se habrá solicitado previsiblemente la cédula de habitabilidad, esta Dirección General ha considerado en reiteradas ocasiones que el tipo impositivo del citado artículo 91.Uno.1.7.º de la Ley 37/1992 también es aplicable a los pagos anticipados de una entrega de bienes, cuando los inmuebles que serán objeto de dicha entrega previsiblemente cumplirán con los requisitos para que se aplique tal artículo, como en las contestaciones vinculante de 22 de mayo de 2023, número V1363-23, o de 13 de julio de 2022, número V1671-22.

Por lo tanto, tributará al 10 por ciento la entrega de las viviendas, garajes y trasteros anexos a las mismas, así como los pagos anticipados efectuados respecto de la entrega de tales bienes, en las condiciones señaladas.

**4.-** Por otro lado, en relación con la donación del apartamento al Ayuntamiento, y siempre que como señala el consultante se trate una entrega gratuita sin contraprestación alguna por parte del destinatario, el artículo 9.1.º.b) de la Ley 37/1992:

“Se considerarán operaciones asimiladas a las entregas de bienes a título oneroso:

1.º El autoconsumo de bienes.

A los efectos de este impuesto, se considerarán autoconsumos de bienes las siguientes operaciones realizadas sin contraprestación:

(...)

b) La transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales que integren el patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo.”.

Dicho artículo es la transposición del artículo 16 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DOUE L 347 de 11 de diciembre de 2006):

“Se asimilará a una entrega de bienes a título oneroso el destino por un sujeto pasivo de un bien de su empresa a sus necesidades privadas o a las del personal de la propia empresa, su transmisión a terceros a título gratuito o, más generalmente, su afectación a fines ajenos a los de la propia empresa, siempre que tal bien o los elementos que lo componen hubieran generado el derecho a la deducción total o parcial del IVA.

No obstante, no se asimilarán a una entrega de bienes efectuada a título oneroso las apropiaciones que por necesidades de la empresa tengan como destino la entrega de los bienes a título de obsequios de escaso valor o como muestras comerciales.”.

De este modo, la transmisión del inmueble por la consultante al Ayuntamiento en cuestión tendría la consideración de operación asimilada a una entrega de bienes a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, en concepto de autoconsumo de bienes.

El devengo de dicho autoconsumo de bienes se produce de conformidad con lo señalado en el artículo 75.Uno.5.º de la Ley 37/1992, que dispone que:

“Uno. Se devengará el Impuesto:

(...)

5.º En los supuestos de autoconsumo, cuando se efectúen las operaciones gravadas.

(...).”.

En consecuencia, el Impuesto se devengará cuando se produzca la puesta a disposición del apartamento al Ayuntamiento.

**5.-** Por otra parte, en relación con la base imponible de dicho autoconsumo de bienes, según el artículo 79.Tres de la Ley 37/1992:

“Tres. En los supuestos de autoconsumo y de transferencia de bienes, comprendidos en el artículo 9, números 1.º y 3.º, de esta Ley, serán de aplicación las siguientes reglas para la determinación de la base imponible:

1.ª Si los bienes fuesen entregados en el mismo estado en que fueron adquiridos sin haber sido sometidos a proceso alguno de fabricación, elaboración o transformación por el propio sujeto pasivo, o por su cuenta, la base imponible será la que se hubiese fijado en la operación por la que se adquirieron dichos bienes.

Tratándose de bienes importados, la base imponible será la que hubiera prevalecido para la liquidación del impuesto a la importación de los mismos.

2.ª Si los bienes entregados se hubiesen sometido a procesos de elaboración o transformación por el transmitente o por su cuenta, la base imponible será el coste de los bienes o servicios utilizados por el sujeto pasivo para la obtención de dichos bienes, incluidos los gastos de personal efectuados con la misma finalidad.

3.ª No obstante, si el valor de los bienes entregados hubiese experimentado alteraciones como consecuencia de su utilización, deterioro, obsolescencia, envilecimiento, revalorización o cualquier otra causa, se considerará como base imponible el valor de los bienes en el momento en que se efectúe la entrega.

(...).”.

En relación con este precepto, debe recordarse que el mismo es una transposición del artículo 74 de la Directiva 2006/112/CE:

“En los casos de destino o de afectación por un sujeto pasivo de un bien de su empresa, o de tenencia de bienes por un sujeto pasivo o por sus derechohabientes cuya actividad económica imponible haya cesado, contemplados en los artículos 16 y 18, la base imponible estará constituida por el precio de compra de tales bienes o de bienes similares o, a falta del precio de compra, por el precio de coste, evaluados tales precios en el momento en que las operaciones se realicen.”.

Dicho precepto ha sido analizado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) en reiteradas ocasiones. En este sentido, la sentencia de 8 de noviembre de 2012, Asunto C-299/12, Gemeente Vlaardingen, analizaba el supuesto de un sujeto pasivo que arrendaba campos deportivos a asociaciones deportivas, actividad que estaba exenta de IVA, procedía a contratar a un tercero para que recubriera dichos campos de césped artificial. Dicho sujeto pasivo consideró que no podía deducir el Impuesto soportado por el recubrimiento de césped artificial, facturado por el tercero. Sin embargo, las autoridades tributarias belgas consideraron que tendría derecho a la deducción de ese Impuesto, si bien había realizado un autoconsumo de bienes por la aplicación por un sujeto pasivo a las necesidades de su empresa de bienes producidos, detraídos, construidos, transformados, comprados o importados dentro de la actividad de la empresa, siempre que la adquisición de los bienes, derivada de una entrega realizada por otro empresario o profesional, no origine un derecho a la deducción del Impuesto conforme a la opción establecida en la actualidad en el artículo 18.a) de la Directiva 2006/112/CE. En particular los apartados 29 a 32 de la sentencia señalan lo siguiente:

“29. Por consiguiente, las autoridades de un Estado miembro que haya hecho uso de la facultad de asimilación a una entrega a título oneroso prevista en el citado artículo 5, apartado 7, letra a), pueden considerar que la carga fiscal que, en concepto de IVA, grave a un sujeto pasivo que arrienda a asociaciones deportivas campos de deporte que haya hecho revestir con una superficie artificial debe ser la misma que grave a un competidor que arrienda a asociaciones deportivas campos de deporte provistos de una superficie artificial íntegramente adquiridos de un tercero.

30. Dichas autoridades deben entonces, con arreglo a la norma establecida en el artículo 11, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva, que ha sido reiterada en el artículo 74 de la Directiva 2006/112, calcular el IVA adeudado por ese sujeto pasivo basándose en un valor determinado en el momento de la aplicación de los campos de deporte transformados, es decir, en el momento de su puesta en servicio para las necesidades de la actividad exenta, y que corresponde al precio en el mercado de campos de deporte con una situación, unas dimensiones y un revestimiento similares a los de los campos controvertidos. Habida cuenta de estos criterios, la

suma del valor del suelo sobre el que se asientan los campos y los costes de las transformaciones de que han sido objeto puede constituir una base imponible adecuada.

31. Ahora bien, tal mecanismo de imposición no puede conducir a la violación de los principios establecidos en materia de IVA, que deben ser respetados por el Estado miembro de que se trate en cualquier circunstancia, y por lo tanto también al hacer uso de la mencionada facultad de asimilación.

32. A este respecto, interesa recordar que una de las características esenciales del IVA es que éste se aplica sobre el valor añadido de los bienes o servicios correspondientes, pues el impuesto exigible al efectuar una transacción se calcula deduciendo previamente el impuesto abonado en la transacción precedente (véanse, en particular, las sentencias de 16 de diciembre de 1992, Beaulande, C-208/91, Rec. p. I-6709, apartado 14; de 17 de septiembre de 1997, UCAL, C-347/95, Rec. p. I-4911, apartado 34, y de 29 de abril de 2004, GIL Insurance y otros, C-308/01, Rec. p. I-4777, apartado 33). Por consiguiente, la facultad de asimilación a una entrega a título oneroso, tal como ha sido interpretada en los apartados anteriores de la presente sentencia, no puede servir para percibir un importe en concepto de IVA sobre el valor de los bienes que el sujeto pasivo haya puesto a disposición del tercero que los haya acabado o mejorado, si dicho sujeto pasivo ya había pagado el IVA sobre ese valor con anterioridad. Como ha subrayado la Comisión, un gravamen reiterado como éste sería incompatible tanto con la característica fundamental del IVA que acaba de recordarse como con la finalidad de la referida facultad de asimilación, que consiste ciertamente en permitir a los Estados miembros gravar con el IVA la aplicación de bienes a las necesidades de actividades exentas de IVA, pero no implica en modo alguno autorizar a los Estados miembros a gravar varias veces con el IVA una misma parte del valor de esos bienes.”.

No obstante, el TJUE ha dictado la reciente sentencia de 25 de abril de 2024, Asunto C-207/23, Y KG, en la que analiza el caso de una entidad, Y, que produce biogás a partir de biomasa, en cuyo proceso productivo obtiene un calor que no utiliza íntegramente en su actividad y que cedió mayoritariamente de forma gratuita a un empresario agrícola para que lo usara en su actividad. Ante dicha situación, la Administración tributaria consideró que se estaba produciendo un autoconsumo de bienes por la cesión gratuita de calor –dada su consideración de bien corporal a efectos de la Directiva 2006/11/CE conforme a su artículo 15- cuya base imponible se determinó por el precio de coste, incluyendo costes indirectamente imputables, gravados o no por el Impuesto.

El TJUE, tras concluir que dicha operación constituye una operación asimilada a las entregas de bienes a título oneroso y que, por tanto, debe ser gravada, realiza las siguientes consideraciones sobre la base imponible:

“55. De este modo, la determinación del precio de coste incumbe a la autoridad tributaria a la luz de todos los elementos pertinentes e implica examinar en detalle los elementos de valor que permiten conducir a dicho precio, el cual debe determinarse en el momento en que se efectuó la operación de afectación a fines privados.

56. A continuación, por lo que respecta a los elementos que deben tenerse en cuenta a estos efectos, cabe indicar que del tenor del artículo 74 de la Directiva del IVA no se desprende en modo alguno que el precio de coste deba basarse únicamente en los costes directos de fabricación o de producción o en los costes gravados con el IVA soportado.

57. Por otra parte, el artículo 79 de la Directiva del IVA, que enumera los elementos que no deben incluirse en la base imponible, no se refiere a los costes indirectos, como los gastos de financiación.

58. Por último, en la medida en que, como se desprende de la jurisprudencia citada en el apartado 51 de la presente sentencia, solo a falta de precio de compra de los bienes o de bienes similares la base imponible estará constituida por el precio de coste, procede considerar que dicho precio de coste debería ser lo más próximo posible al precio de compra e incluir, por consiguiente, tanto los costes de producción y de fabricación directos como los costes indirectos, como los gastos de financiación, hayan sido o no gravados con el IVA soportado.

59. A la luz de las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones prejudiciales segunda y tercera que el artículo 74 de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que el precio de coste, a efectos de esta disposición, incluye no solo los costes directos de fabricación o de producción, sino también los costes indirectamente imputables, como los gastos de financiación, con independencia de que estos costes hayan sido gravados o no con el IVA soportado.”.

A estos efectos, debe tenerse en cuenta que, con carácter previo a esta nueva sentencia del Tribunal y en aplicación de lo señalado por el Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) en su resolución de 16 de diciembre de 2021 (RG 00/06934/2019), esta Dirección General señaló en la contestación vinculante de 13 de enero de 2023, número V0255-23, en relación con la base imponible del autoconsumo que:

“Tal y como señala el Tribunal Económico Administrativo Central en su resolución de 16 de diciembre de 2021, la finalidad perseguida con esta asimilación a las entregas de bienes para someter a gravamen estas operaciones parece evidente dentro de la justificación general del gravamen sobre los autoconsumos; en los casos de los apartados a) y b) del artículo 9.1º de la LIVA (autoconsumos externos) el evitar que como consecuencia de la deducción inmediata del IVA soportado, el posterior destino de los bienes al patrimonio personal o al consumo

particular del contribuyente, o a su consumo gratuito por un tercero, permita a estos un consumo libre de impuesto. Y en los casos de los apartados c) y d) (autoconsumos internos), impedir que se consolide el disfrute de la deducción inmediata inicial cuando se produzca la afectación posterior a otros sectores diferenciados de actividad que tengan una prorrateada de deducción inferior a la inicial. Si ésta es la finalidad perseguida, es claro que, si no se soportó el impuesto, carecería de justificación el gravamen en el momento del autoconsumo. En definitiva, no podrían incluirse en el cómputo de la base imponible aquellos bienes sobre los que no se soportó el impuesto. Por tanto, en la base imponible del autoconsumo, no se computará el valor de los terrenos adquiridos sin haber soportado la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido.”.

No obstante, a la luz de lo señalado por el Tribunal en su sentencia Gemeente Vlaardingen y más recientemente en la sentencia Y KG, es necesario modificar dicho criterio para señalar que cuando la base imponible de un autoconsumo no se pueda determinar por el precio de compra determinado por el precio de mercado de ese bien o bienes similares en el momento en que se produjo la afectación del bien controvertido, habrá de utilizarse el precio de coste. Dicho precio de coste incluye no solo los costes directos de fabricación o de producción, sino también los costes indirectamente imputables, como los gastos de financiación, con independencia de que estos costes hayan sido gravados o no con el Impuesto sobre el Valor Añadido en su adquisición.

En todo caso, este mismo criterio ya había sido tenido en cuenta con anterioridad por esta Dirección General, como en la contestación vinculante de 28 de febrero de 2010, número V0366-10, en la que se afirmó:

“Sin embargo, lo que en ningún caso puede aceptarse, como propone el consultante en el escrito presentado ante este Centro directivo, es que dentro de la base imponible se distinga entre los costes de los bienes y servicios utilizados para la obtención del bien por los cuales se hubiera soportado el Impuesto sobre el Valor Añadido, a la cual se le aplicaría el tipo impositivo que procediera, y los costes de los bienes y servicios utilizados para la obtención del bien por los cuales no se hubiera soportado este Impuesto (como ocurriría con el importe de los inmuebles adquiridos a personas físicas sin la condición de empresario o profesional), a la cual se le aplicaría una “exención” para quedar fuera de la aplicación del tipo impositivo correspondiente. Este razonamiento, que el consultante considera más justo y que no distorsiona el Impuesto, no se ajusta a lo establecido por la Ley del Impuesto en su artículo 79.Tres previamente extractado.”.

Además, en caso de que, por alguno, o algunos de tales costes, se hubiera soportado un Impuesto sobre el Valor Añadido que no hubiera podido ser objeto de deducción, se podrá deducir el Impuesto inicialmente soportado conforme al artículo 102.Dos de la Ley 37/1992, según el cual:

“No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, los sujetos pasivos podrán deducir íntegramente las cuotas soportadas en las adquisiciones o importaciones de bienes o en las prestaciones de servicios en la medida en que se destinen a la realización de los autoconsumos a que se refiere el artículo 9, número 1.º, letra c), que tengan por objeto bienes constitutivos de las existencias y de los autoconsumos comprendidos en la letra d) del mismo artículo y número de esta Ley.”.

De este modo, una vez practicada dicha deducción adicional, dichos costes sí formarán parte de la base imponible del autoconsumo, sin que se produzca un doble gravamen del Impuesto sobre los mismos, por lo que es plenamente compatible con la Directiva 2006/112/CE de acuerdo con la interpretación del TJUE en la sentencia Gemeente Vlaardingen.

En el caso concreto, de acuerdo con todo lo anterior, la base imponible del autoconsumo estará formada, en principio, por el precio de compra de ese bien o bienes similares. Tal precio de compra se corresponde con el valor residual del bien o bienes similares en el momento de su afectación a fines privados, entendido ese valor residual como el precio en el mercado de un bien similar teniendo en cuenta los costes de las transformaciones de dicho bien, de acuerdo con las sentencias del TJUE de 8 de mayo de 2013, asunto C-142/12, Marinov, y de 23 de abril de 2015, asunto C-16/14, Property Development Company.

Sin embargo, en caso de que no se pueda disponer del precio de compra de tal bien o bienes similares, la base imponible estará constituida por el precio de coste. Dicho precio de coste incluye no solo los costes directos de fabricación o de producción, sino también los costes indirectamente imputables, como los gastos de financiación, con independencia de que estos costes hayan sido gravados o no con el Impuesto sobre el Valor Añadido soportado. No obstante, si respecto de alguno de los costes no se ha tenido derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido, se podrá deducir dicho impuesto soportado conforme al artículo 102.Dos de la Ley 37/1992.

**6.-** En relación con el tipo impositivo aplicable, de acuerdo con lo expuesto anteriormente, en el supuesto de que el inmueble disponga en el momento de la entrega de la correspondiente cédula de habitabilidad o licencia de primera ocupación y, objetivamente considerado, sea susceptible de ser utilizado como vivienda, la entrega del mismo tributará por el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo reducido del 10 por ciento.

Lo anterior ha de entender sin perjuicio de la doctrina del TEAC, reiterada a través de la resolución de 21 de mayo de 2021 (RG 00/00972/2018), de modo que también sería aplicable dicho tipo impositivo a la transmisión de un inmueble sin la concesión de dicho certificado cuando, en la fecha de la transmisión, se había solicitado la cédula de habitabilidad y la misma es concedida con posterioridad a la transmisión sin que se haya ninguna modificación en el estado y condiciones en el que se encontraba el inmueble en el momento de efectuar la solicitud.

7.- Por otra parte, en relación con las operaciones objeto de consulta, el artículo 84.Uno.1.º de la Ley 37/1992 señala que:

“Uno. Serán sujetos pasivos del Impuesto:

1.º Las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al Impuesto, salvo lo dispuesto en los números siguientes.”.

En consecuencia, la consultante será el sujeto pasivo de la entrega de bienes –apartamentos-, así como del autoconsumo referido con anterioridad.

En este sentido, el artículo 164, apartado uno de la Ley 37/1992 establece que “los sujetos pasivos del Impuesto estarán obligados, con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente, a:

1.º) Presentar declaraciones relativas al comienzo, modificación y cese de las actividades que determinen su sujeción al Impuesto.

2.º) Solicitar de la Administración el número de identificación fiscal y comunicarlo y acreditarlo en los supuestos que se establezcan.

3.º) Expedir y entregar factura de todas sus operaciones, ajustada a lo que se determine reglamentariamente.

4.º) Llevar la contabilidad y los registros que se establezcan en la forma definida reglamentariamente, sin perjuicio de lo dispuesto en el Código de Comercio y demás normas contables.

5.º) Presentar periódicamente, o a requerimiento de la Administración, información relativa a sus operaciones económicas con terceras personas y, en particular, una declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias.

6.º) Presentar las declaraciones-liquidaciones correspondientes e ingresar el importe del Impuesto resultante.

Sin perjuicio de lo previsto en el párrafo anterior, los sujetos pasivos deberán presentar una declaración-resumen anual.

En los supuestos del artículo 13, número 2.º, de esta ley deberá acreditarse el pago del Impuesto para efectuar la matriculación definitiva del medio de transporte.

7.º) Nombrar un representante a efectos del cumplimiento de las obligaciones impuestas en esta ley cuando se trate de sujetos pasivos no establecidos en la Comunidad, salvo que se encuentren establecidos en Canarias, Ceuta o Melilla, o en un Estado con el que existan instrumentos de asistencia mutua análogos a los instituidos en la Comunidad.”.

En relación con las declaraciones-liquidaciones del Impuesto, el artículo 71, apartados 4 y 7 del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE del 31), disponen que:

“4. La declaración-liquidación deberá cumplimentarse y ajustarse al modelo que, para cada supuesto, determine el Ministro de Hacienda y Función Pública y presentarse durante los veinte primeros días naturales del mes siguiente al correspondiente período de liquidación trimestral.

Sin embargo, la declaración-liquidación correspondiente al último período del año deberá presentarse durante los treinta primeros días naturales del mes de enero.

Las declaraciones-liquidaciones correspondientes a las personas y entidades a que se refiere el artículo 62.6, párrafo primero, de este Reglamento, deberán presentarse durante los treinta primeros días naturales del mes siguiente al correspondiente período de liquidación mensual, o hasta el último día del mes de febrero en el caso de la declaración-liquidación correspondiente al mes de enero.

(...)

7. Además de las declaraciones-liquidaciones a que se refieren los apartados 3, 4 y 5 de este artículo, los sujetos pasivos deberán formular una declaración-resumen anual en el lugar, forma, plazos e impresos que, para cada supuesto, se apruebe por Orden del Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas.

(...).”.

En este sentido, en relación con el modelo 303, de declaración-liquidación periódica, deberá atenderse a las instrucciones determinadas por la Orden EHA/3786/2008, de 29 de diciembre, (BOE de 30 de diciembre), por la que se aprueban, entre otros, el modelo 303 Impuesto sobre el Valor Añadido, modificada por la Orden EHA/1033/2011, de 18 de abril, (BOE de 27 de abril), también modificada por Orden HAP/2215/2013, de 26 de noviembre, (BOE de 29 de noviembre) y por Orden HAP/2373/2014, de 9 de diciembre (BOE de 19 de diciembre).

Por su parte, la declaración-resumen anual (modelo 390) se regirá por lo dispuesto en la Orden EHA/3111/2009, de 5 de noviembre, (BOE de 20 de noviembre) por la que se aprueba el modelo 390 de declaración-resumen anual del Impuesto sobre el Valor Añadido, modificada a través de Orden EHA/3061/2010, de 22 de noviembre (BOE de 30 de noviembre, también a través de Orden HAP/2725/2012, de 19 de diciembre (BOE de 21 de diciembre), a través de la Orden HAP/2373/2014, de 9 de diciembre, (BOE de 30 de noviembre), por la Orden HAP/2429/2015, de 10 de noviembre, (BOE de 18 de noviembre) y, últimamente, por la Orden HAP/1626/2016.

Con independencia de lo anterior, debe recordarse que desde el 1 de julio de 2017 es de aplicación el Sistema de Suministro Inmediato de Información para la llevanza de los libros registros del Impuesto a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de conformidad con las modificaciones reglamentarias establecidas por el Real Decreto 596/2016, de 2 de diciembre, para la modernización, mejora e impulso del uso de medios electrónicos en la gestión del Impuesto sobre el Valor Añadido, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, y el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre. Por su parte, la Orden HFP/417/2017, de 12 de mayo, regula las especificaciones normativas y técnicas que desarrollan la llevanza de los Libros registro del Impuesto sobre el Valor Añadido a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria establecida en el artículo 62.6 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En todo caso, en relación al detalle de cada una de las obligaciones formales que el consultante ha de cumplir, debe señalarse que, de conformidad con los artículos 85, 88 y 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del 18 de diciembre), así como los artículos 63 a 68 del Reglamento general de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (BOE del 5 de septiembre), relativos a la información y asistencia tributaria y, en concreto, a las consultas tributarias escritas, este Centro Directivo es competente para la contestación a las consultas tributarias escritas respecto del “régimen y la clasificación o calificación tributaria” que en su caso corresponda a los obligados tributarios consultantes.

De acuerdo con el artículo 117 de la Ley General Tributaria, corresponde a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a través de los órganos que desarrollan las funciones de gestión tributaria, el ejercicio de las actuaciones de información y asistencia tributaria y, en concreto, en cuanto a la forma en que debe darse cumplimiento a las obligaciones formales derivadas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

A estos efectos, podrá contactar con la Agencia Estatal de Administración Tributaria en el teléfono general de información tributaria: 901-33-55-33; o a través de su sede electrónica: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/>.

**8.-** Lo que comunique 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.