

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

DGT: 04-12-2025

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2367/2025

SUMARIO:

IVA. Regímenes especiales. Grupo de entidades. Cesión o arrendamiento de inmueble. Una fundación titular de una universidad adquirió un inmueble sujeto y no exento de IVA con el fin de implantar un centro universitario adscrito. Sin embargo, por exigencias administrativas, la actividad docente del centro debe desarrollarse por una entidad con personalidad jurídica distinta de la universidad, motivo por el cual se ha constituido una nueva fundación que asumirá la actividad educativa. La fundación propietaria del inmueble tiene previsto ceder o arrendar a la nueva fundación las partes del edificio destinadas a la actividad formativa. La base imponible de las operaciones entre entidades del grupo se determina por el coste de los bienes y servicios utilizados en su realización, siempre que dichos costes hayan soportado efectivamente IVA. Si los bienes utilizados son bienes de inversión, su coste debe imputarse durante todo el periodo de regularización de las cuotas, que es de 10 años para los inmuebles y 5 años para bienes muebles. Una vez que ambas fundaciones se integren en el régimen especial, el inmueble adquirido por la fundación pasará a afectarse al sector de operaciones intragrupo, ya que se destinará a su cesión o arrendamiento a otra entidad del grupo. La cesión del inmueble puede constituir una segunda entrega de edificaciones sujeta y exenta de IVA, aunque existe la posibilidad de renunciar a dicha exención cuando se cumplan los requisitos legales. Si la operación se realiza durante el periodo de regularización de los bienes de inversión, deberá practicarse la regularización de las cuotas deducidas inicialmente. En determinados supuestos, la operación puede configurarse como autoconsumo, cuya base imponible se determinará por el coste de los bienes respecto de los cuales se soportó el impuesto. Asimismo, la fundación titular realizará obras de acondicionamiento en el inmueble antes de su cesión o arrendamiento. Si dichas obras cumplen los requisitos, podrán calificarse como bienes de inversión, lo que implica que su coste también deberá imputarse al servicio de arrendamiento o cesión del inmueble. En relación con la determinación de la base imponible del servicio de arrendamiento intragrupo, esta estará integrada por la parte proporcional de los gastos corrientes vinculados a la prestación del servicio de arrendamiento respecto de los cuales se haya soportado IVA y la imputación proporcional del coste del bien de inversión (el inmueble) desde su puesta en funcionamiento.

Descripción sucinta de los hechos:

La consultante es una fundación titular de una universidad que adquirió en 2024, en virtud de una operación sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, un inmueble para la implantación de un centro universitario adscrito a la misma. Por exigencias administrativas la actividad del centro universitario deberá ser ejercida por persona o entidad con personalidad jurídica propia y distinta de la propia universidad de adscripción, por lo que se ha constituido una nueva fundación que va a ejercer la actividad docente. A estos efectos, la consultante tiene previsto ceder aquellas partes del Inmueble en las que se llevaría a cabo la actividad formativa a la nueva fundación. Las referidas fundaciones formarán parte de un grupo de entidades a efectos del del Impuesto en su nivel avanzado.

Cuestión planteada:

Efectos de la aplicación del régimen especial del grupo de entidades del Impuesto sobre el Valor Añadido en su nivel avanzado, en relación con la cesión o el arrendamiento del inmueble, base imponible de la operación, así como la forma de imputación del coste del bien inversión cuando se aplica el régimen especial.

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:

Síguenos en...



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.

(...)”.

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.

(...)”.

Estos preceptos son de aplicación general y, por tanto, también a las fundaciones referidas en el escrito de consulta que, consecuentemente, tendrán la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando ordenen un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial o profesional, sea de fabricación, comercio, de prestación de servicios, etc., mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad, siempre que las mismas se realicen a título oneroso.

En ese caso, 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 realicen en el territorio de aplicación del Impuesto.

2.- El régimen especial del grupo de entidades se regula en los artículos 163 quinquies a 163 nonies de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), estando recogido su desarrollo reglamentario en el capítulo VII del título VIII del Reglamento del Impuesto, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE de 31 de diciembre).

El artículo 163 sexies.cinco de la Ley 37/1992, dispone que "El grupo de entidades podrá optar por la aplicación de lo dispuesto en los apartados uno y tres del artículo 163 octies, en cuyo caso deberá cumplirse la obligación que establece el artículo 163 nonies.cuatro.3ª, ambos de esta Ley.

Esta opción se referirá al conjunto de entidades que apliquen el régimen especial y formen parte del mismo grupo de entidades, debiendo adoptarse conforme a lo dispuesto por el apartado dos de este artículo.

En relación con las operaciones a que se refiere el artículo 163 octies.uno de esta Ley, el ejercicio de esta opción supondrá la facultad de renunciar a las exenciones reguladas en el artículo 20.uno de la misma, sin perjuicio de que resulten exentas, en su caso, las demás operaciones que realicen las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades. El ejercicio de esta facultad se realizará con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente."

3.- En relación con el nivel avanzado del referido régimen especial y por lo que respecta al criterio que debe seguirse para la imputación de las cuotas del Impuesto por la adquisición de bienes y servicios por los que se soportó el mismo, el artículo 163 octies de la Ley 37/1992 dispone lo siguiente en sus apartados uno y tres:

Artículo 163 octies. Contenido del régimen especial del grupo de entidades.

"Uno. Cuando se ejercite la opción que se establece en el artículo 163 sexies.cinco de esta Ley, la base imponible de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto entre entidades de un mismo grupo que apliquen el régimen especial regulado en este Capítulo estará constituida por el coste de los bienes y servicios utilizados directa o indirectamente, total o parcialmente, en su realización y por los cuales se haya soportado o satisfecho efectivamente el Impuesto. Cuando los bienes utilizados tengan la condición de bienes de inversión, la imputación de su coste se deberá efectuar por completo dentro del período de regularización de cuotas correspondientes a dichos bienes que establece el artículo 107, apartados uno y tres, de esta Ley.

(...)

Tres. Cuando se ejercite la opción que se establece en el artículo 163 sexies.cinco de esta Ley, las operaciones a que se refiere el apartado uno de este artículo constituirán un sector diferenciado de la actividad, al que se entenderán afectos los bienes y servicios utilizados directa o indirectamente, total o parcialmente, en la realización de las citadas operaciones y por los cuales se hubiera soportado o satisfecho efectivamente el Impuesto.

Los empresarios o profesionales podrán deducir íntegramente las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición de bienes y servicios destinados directa o indirectamente, total o parcialmente, a la realización de estas operaciones, siempre que dichos bienes y servicios se utilicen en la realización de operaciones que generen el derecho a la deducción conforme a lo previsto en el artículo 94 de esta Ley. Esta deducción se practicará en función del destino previsible de los citados bienes y servicios, sin perjuicio de su rectificación si aquél fuese alterado."

De acuerdo con lo anterior, una vez integradas las entidades en el régimen especial del grupo de entidades se producirán las siguientes consecuencias:

- El bien inmueble adquirido pasará a afectarse de forma sobrevenida al sector de operaciones intragrupo, pues, una vez dentro del grupo, la consultante procederá a su cesión o arrendamiento a una entidad del propio grupo.

- La operación constituirá una segunda entrega de edificaciones sujeta y exenta del Impuesto, que, no obstante, podrá ser objeto de renuncia a la exención en los términos señalados en el artículo 163 sexies.cinco de la Ley 37/1992.

- Dicha operación supondrá la necesidad de practicar la regularización por bienes de inversión prevista en el artículo 110 de la Ley del Impuesto en el supuesto en que la entrega de los bienes inmuebles se realice durante el periodo de regularización de los mismos.

- La base imponible de este autoconsumo se cuantificará por los costes de los inmuebles por los que se hubiera soportado el Impuesto (artículo 163 octies. uno Ley 37/1992).

4.- Del escrito de consulta resulta que la consultante procederá a realizar obras de acondicionamiento en el inmueble y una vez finalizadas procederá a la cesión o el arrendamiento del mismo.

En relación con las obras de acondicionamiento, el artículo 108 de la Ley 37/1992, define a los bienes de inversión en los siguientes términos:

“Uno. A los efectos de este Impuesto, se considerarán de inversión los bienes corporales, muebles, semovientes o inmuebles que, por su naturaleza y función, estén normalmente destinados a ser utilizados por un período de tiempo superior a un año como instrumentos de trabajo o medios de explotación.

Dos. No tendrán la consideración de bienes de inversión:

1º. Los accesorios y piezas de recambio adquiridos para la reparación de los bienes de inversión utilizados por el sujeto pasivo.

(...)

5º. Cualquier otro bien cuyo valor de adquisición sea inferior a quinientas mil pesetas (3.005,06 euros).”.

Por lo tanto, si las obras de acondicionamiento en el inmovilizado realizadas por la entidad consultante cumple los requisitos del artículo 108 de la Ley 37/1992, las mejoras tendrán la consideración de bienes de inversión y deberán imputarse como coste en el servicio de cesión o arrendamiento posterior.

5.- Por último, procede analizar el tratamiento de los servicios de cesión o arrendamiento que la consultante prestará a la entidad del grupo.

La base imponible para esta operación estará constituida por la parte proporcional de los gastos corrientes por los que se hubiera soportado el Impuesto sobre el Valor Añadido y que sean imputables directa o indirectamente a los servicios de arrendamiento según lo previsto en la contabilidad analítica junto con la imputación proporcional de los costes del bien de inversión desde su puesta a funcionamiento.

En relación a la imputación del bien de inversión y, en su caso, los costes de mejora realizados en el mismo que también constituyan, en su caso, un bien de inversión, es de destacar que artículo 163 octies de la Ley del Impuesto no establece ningún criterio específico de imputación de las cuotas soportadas en la adquisición de un bien de inversión limitándose a señalar que las mismas deberá imputarse en el periodo

de regularización previsto en el artículo 107 de la Ley que se refiere a 5 o 10 años en función de la naturaleza mueble o inmueble del bien adquirido.

No obstante lo anterior, debe tenerse en cuenta que el régimen de grupo de entidades establece determinadas especialidades en el funcionamiento del Impuesto y en lo no regulado en el régimen especial se aplican las normas generales del Impuesto. En particular, el régimen de grupo de entidades tendrá que realizar las regularizaciones propias de los bienes de inversión. Este sistema de regularización tiene su lógica en una imputación lineal del coste a lo largo del periodo de regularización.

Por tanto, siguiendo esta propia lógica puede concluirse que la imputación del coste en un bien de inversión en el régimen especial del grupo de entidades deberá realizarse de forma lineal durante el periodo de regularización sin que sea posible la imputación completa a un único periodo impositivo.

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.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos de consultas tributarias de la Dirección General de Tributos.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda

Síguenos en...

