

**SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes**

NUM-CONSULTA	V2495-16
ORGANO	SG de Impuestos sobre el Consumo
FECHA-SALIDA	08/06/2016
NORMATIVA	Ley 37/1992 arts. 4, 5, 20-uno-22º, 20-dos, 84-uno-2º,e) y 92 y ss-
DESCRIPCION-HECHOS	<p>El consultante ha adquirido en régimen de gananciales con su esposa un inmueble junto con dos trasteros y el garaje para dedicarlo a su actividad empresarial. Posteriormente, procede a arrendar a una empresa los trasteros y el garaje.</p> <p>En la actualidad, el consultante pretende transmitir los inmuebles a una sociedad mercantil que continuará con la actividad de arrendamiento.</p>
CUESTION-PLANTEADA	<p>1.- Sujeción al Impuesto sobre el valor Añadido de la transmisión de los inmuebles.</p> <p>2.- Sujeto pasivo de dicha transmisión.</p> <p>3.- Regularización de cuotas soportadas y deducidas por el consultante.</p>
CONTESTACION-COMPLETA	<p>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), dispone 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."</p> <p>Por su parte, el artículo 5.Uno. a) y c) de la misma Ley establece lo siguiente:</p> <p>"Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:</p> <p>a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.</p> <p>(...)</p> <p>"c) Quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.</p> <p>En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes".</p> <p>El apartado dos del citado artículo cinco de la Ley 37/1992 establece que "son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.</p> <p>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.</p> <p>A efectos de este impuesto, las actividades empresariales o profesionales se considerarán iniciadas desde el momento en que se realice la adquisición de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades, incluso en los casos a que se refieren las letras b), c) y d) del apartado anterior. Quienes realicen tales adquisiciones tendrán desde dicho momento la condición de empresarios o profesionales a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido."</p> <p>Por su parte, el artículo 84, apartado tres de la Ley 37/1992 establece que "tienen la consideración de sujetos pasivos las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, careciendo de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición, cuando realicen operaciones sujetas al Impuesto".</p>

El artículo 392 del Código Civil, al tratar de las comunidades de bienes, señala que "hay comunidad de bienes cuando la propiedad de una cosa o de un derecho pertenece pro indiviso a varias personas".

Por tanto, siempre que haya indivisión en la propiedad también existirá una comunidad de bienes compuesta por los propietarios. Y esto sucede así por imperativo legal, tal y como se establece en el Código Civil, por lo que la voluntad de las partes de constituir o no dicha comunidad resulta irrelevante a estos efectos.

No obstante, para que la comunidad de bienes sea sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido es necesario que la comunidad tenga la condición de empresario o profesional y actúe en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional a efectos del impuesto.

En este sentido, el artículo 1344 del Código Civil dispone que "Mediante la sociedad de gananciales se hacen comunes para los cónyuges las ganancias o beneficios obtenidos indistintamente por cualquiera de ellos, que les serán atribuidos por **mitad** al disolverse aquélla". Por otro lado, el artículo 1347 determina qué bienes tienen tal carácter, estableciendo que "son bienes gananciales: (...) 3º Los bienes adquiridos a título oneroso a costa del caudal común, bien se haga la adquisición para la comunidad, bien para uno solo de los cónyuges".

Por consiguiente, en el caso de la sociedad de gananciales, dadas las particulares características de ésta, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido la consideración de sujeto pasivo puede recaer tanto en la propia comunidad como en cualquiera de sus miembros. En el caso planteado en la consulta, el consultante, vigente la sociedad de gananciales, adquiere un **inmueble**, junto con dos trasteros y garaje, con la intención de destinarlo a su actividad empresarial y, posteriormente, arrienda los trasteros y garaje a una entidad mercantil. En estas circunstancias, el sujeto pasivo puede ser el propio consultante, si se adquieren los inmuebles con la intención de afectarlos al desarrollo de una actividad económica por parte del mismo y no existe intención de explotar los inmuebles por la sociedad de gananciales. Por el contrario, si existe intención de desarrollar una actividad empresarial por parte de la sociedad de gananciales, el sujeto pasivo será esta entidad.

De la información contenida en el escrito de consulta parece deducirse que es el consultante, como persona física, el que desarrolla una actividad empresarial o profesional adquiriendo los inmuebles en el ejercicio de la misma o para destinarlos al desarrollo de otra actividad económica (arrendamiento).

La intención de afectar los bienes adquiridos al desarrollo de una actividad empresarial o profesional debe ser, en su caso, probada por el consultante por cualquiera de los medios admitidos en derecho pudiendo servirse, a tal efecto, de los elementos objetivos a que se refiere el artículo 27 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE de 31 de diciembre).

2.- El Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia de 21 de abril de 2005, HE (asunto C-25/03), se ha pronunciado sobre la incidencia de una sociedad matrimonial, que como tal no realizaba actividades empresariales o profesionales y que adquiere un bien de inversión (**inmueble**) para afectarlo a la actividad ejercida por uno de los cónyuges, a efectos de la deducción de las correspondientes cuotas soportadas.

En la segunda cuestión, puntos 53 a 58, el Tribunal se pronuncia sobre la no consideración como empresario a la misma sociedad conyugal sino a sus miembros, señalando lo siguiente:

"53 Esta cuestión se refiere, esencialmente, al problema de si, en el supuesto de que una sociedad conyugal, que carece de personalidad jurídica y no ejerce directamente una actividad económica en el sentido de la Sexta Directiva, encargue un bien de inversión, debe considerarse que los cónyuges que forman dicha sociedad son los beneficiarios de la operación a efectos de la aplicación de dicha Directiva.

54 A este respecto, de los autos a disposición del Tribunal de Justicia se desprende que la sociedad conyugal formada por el Sr. y la Sra. HE no ha ejercido directamente una actividad económica como sociedad de Derecho civil dotada de personalidad jurídica propia o como una entidad que, aun desprovista de dicha personalidad, posee de hecho la capacidad de obrar de forma independiente. En efecto, dichos cónyuges se limitaron a actuar conjuntamente en la práctica tanto en la adquisición del terreno como en la construcción del **inmueble**.

55 Por tanto, dicha sociedad no actuó en las operaciones controvertidas en el litigio principal desde el punto de vista del IVA y, en consecuencia, no puede considerarse sujeto pasivo en el sentido de la Sexta Directiva.

56 En estas circunstancias y a falta de otros elementos relevantes, debe entenderse que, a efectos de la aplicación de la Sexta Directiva, el Sr. y la Sra. HE, en su condición de copropietarios del bien de inversión, son los beneficiarios de la entrega de dicho bien.

57 Esta solución se ajusta asimismo al principio de neutralidad. Dado que la sociedad conyugal formada por dichos cónyuges no es un sujeto pasivo y, por tanto, no puede deducir el

IVA soportado, dicho derecho de deducción deber reconocerse a los cónyuges individualmente considerados siempre que posean la condición de sujetos pasivos.

58 Por consiguiente, procede responder a la segunda cuestión que, cuando una sociedad conyugal, que carece de personalidad jurídica y no ejerce como tal una actividad económica en el sentido de la Sexta Directiva, encarga un bien de inversión, debe considerarse que los cónyuges que forman dicha sociedad son los beneficiarios de la operación a efectos de la aplicación de dicha deducción.”.

Considerando que el régimen económico aplicable al consultante y su cónyuge es el de sociedad de gananciales, la naturaleza ganancial de los inmuebles adquiridos determina que estos se entiendan afectos en su totalidad al desarrollo de una actividad empresarial o profesional aun cuando se vaya a ejercer únicamente por uno de los cónyuges. Del mismo modo, la entrega posterior de los inmuebles estará sujeta en su totalidad al Impuesto sobre el Valor Añadido.

3.- Según los hechos descritos en el escrito de consulta el consultante empresario a efectos del Impuesto, pretende transmitir los inmuebles a una sociedad de nueva creación que continuará con la actividad de arrendamiento.

A estos efectos, el número 1º del artículo 7 de la Ley 37/1992, según la redacción dada al precepto por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, en vigor desde 1 de enero de 2015, establece la no sujeción al Impuesto de:

“1.º La transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan o sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma en el transmitente, capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, con independencia del régimen fiscal que a dicha transmisión le resulte de aplicación en el ámbito de otros tributos y del procedente conforme a lo dispuesto en el artículo 4, apartado cuatro, de esta Ley.

Quedarán excluidas de la no sujeción a que se refiere el párrafo anterior las siguientes transmisiones:

- a) La mera cesión de bienes o de derechos.
- b) Las realizadas por quienes tengan la condición de empresario o profesional exclusivamente conforme a lo dispuesto por el artículo 5, apartado uno, letra c) de esta Ley, cuando dichas transmisiones tengan por objeto la mera cesión de bienes.
- c) Las efectuadas por quienes tengan la condición de empresario o profesional exclusivamente por la realización ocasional de las operaciones a que se refiere el artículo 5, apartado uno, letra d) de esta Ley.

A los efectos de lo dispuesto en este número, resultará irrelevante que el adquirente desarrolle la misma actividad a la que estaban afectos los elementos adquiridos u otra diferente, siempre que se acredite por el adquirente la intención de mantener dicha afectación al desarrollo de una actividad empresarial o profesional.

En relación con lo dispuesto en este número, se considerará como mera cesión de bienes o de derechos, la transmisión de éstos cuando no se acompañe de una estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, que permita considerar a la misma constitutiva de una unidad económica autónoma.

En caso de que los bienes y derechos transmitidos, o parte de ellos, se desafecten posteriormente de las actividades empresariales o profesionales que determinan la no sujeción prevista en este número, la referida desafectación quedará sujeta al Impuesto en la forma establecida para cada caso en esta Ley.

Los adquirentes de los bienes y derechos comprendidos en las transmisiones que se beneficien de la no sujeción establecida en este número se subrogarán, respecto de dichos bienes y derechos, en la posición del transmitente en cuanto a la aplicación de las normas contenidas en el artículo 20, apartado uno, número 22.º y en los artículos 92 a 114 de esta Ley.”.

La nueva redacción del número 1º, del artículo 7, tal y como establece la exposición de motivos de la Ley 28/2014 citada, “clarifica la regulación de las operaciones no sujetas consecuencia de la transmisión global o parcial de un patrimonio empresarial o profesional incorporando, a tal efecto la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de que se trate de la transmisión de una empresa o de una parte de la misma.”.

Dicha jurisprudencia viene establecida fundamentalmente por las sentencias de 27 de noviembre de 2003, recaída en el asunto C-497/01, de Zita Modes Sarl y de 10 de noviembre de 2011, recaída en el asunto C-444/10, Christel Schiever.

En este sentido, el Tribunal de Justicia señaló en el apartado 40 de la sentencia Zita Modes que “el concepto de «transmisión, a título oneroso o gratuito o bajo la forma de aportación a una sociedad, de una universalidad total o parcial de bienes» debe entenderse en el sentido que

comprende la transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa, con elementos corporales y, en su caso, incorporales que, conjuntamente, constituyen una empresa o una parte de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma, pero que no comprende la mera cesión de bienes, como la venta de existencias.”.

Por lo que respecta a una “universalidad total de bienes” existen pocas dificultades. Se trata de la cesión de una empresa en su totalidad que comprenderá una serie de elementos diferentes, incluyendo tanto elementos materiales como inmateriales.

El concepto de «universalidad parcial de bienes» se refiere no a uno o varios elementos individuales, sino a una combinación de éstos suficiente para permitir la realización de una actividad económica, aunque esa actividad sólo forme una parte de una empresa más amplia de la que ha sido segregada. El vínculo que aglutina esos elementos consiste en que su combinación permite la realización de una actividad económica determinada, o un conjunto de actividades, mientras que cada uno de ellos por separado sería insuficiente para ello.

Debe tenerse en cuenta que el criterio establecido por ese Tribunal ya había sido reiteradamente aplicado por este centro directivo en contestación a consultas tributarias, criterio claramente confirmado por la vigente redacción del artículo 7.1º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por tanto, la aplicación del supuesto de no sujeción exige que el conjunto de los elementos transmitidos sean suficientes para permitir desarrollar una actividad económica autónoma. Es decir, se transmitan un conjunto de medios materiales y/o humanos que permitan, por sí mismos, a la entidad receptora realizar autónomamente una actividad empresarial.

Asimismo, es preciso señalar que para las actividades de arrendamiento de bienes inmuebles, el apartado b) del artículo 7.1 de la Ley del Impuesto excluye la aplicación del supuesto de no sujeción cuando los elementos transmitidos constituyen una mera cesión de bienes, es decir, cuando la transmisión de los bienes arrendados no se acompañe una estructura organizativa suficiente para el desarrollo de una actividad económica autónoma. En tal caso, dichas transmisiones de bienes inmuebles quedarían sujetas al Impuesto.

Del escrito presentado parece deducirse que se trata de una mera cesión de bienes en la medida en que los inmuebles no se transmiten junto a una estructura organizativa de factores de producción suficiente, por lo que, en tal caso y, a falta de otros elementos de prueba, dicha transmisión quedará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

4.- Por su parte, la letra A) del número 22º del apartado uno del artículo 20 de la Ley 37/1992 establece la exención en operaciones interiores de 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.

Los terrenos en que se hallen enclavadas las edificaciones comprenderán aquéllos en los que se hayan realizado las obras de urbanización accesorias a las mismas. No obstante, tratándose de viviendas unifamiliares, los terrenos urbanizados de carácter accesorio no podrán exceder de 5.000 metros cuadrados.

(...).”.

No obstante, el apartado dos del mismo artículo 20 de la Ley del Impuesto recoge la posibilidad, en determinadas condiciones, de **renuncia** a la citada exención:

“Dos. Las exenciones relativas a los números 20.º y 22.º del apartado anterior podrán ser objeto de **renuncia** por el sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y se le atribuya el derecho a efectuar la deducción total o parcial del Impuesto soportado al realizar la adquisición o, cuando no cumpliéndose lo anterior, en función de su destino previsible, los bienes adquiridos vayan a ser utilizados, total o parcialmente, en la realización de operaciones, que originen el derecho a la deducción.”.

5.- Por otra parte, el artículo 84.Uno.2º, letra e) de la Ley 37/1992 señala, en relación con el sujeto pasivo de las operaciones, que:

“Uno. Serán sujetos pasivos del Impuesto:

2º. Los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al Impuesto en los supuestos que se indican a continuación:

e) Cuando se trate de las siguientes entregas de bienes inmuebles:

(...).

– Las entregas exentas a que se refieren los apartados 20.º y 22.º del artículo 20.Uno en las que el sujeto pasivo hubiera renunciado a la exención.

(...).”.

En consecuencia, cumplidos los requisitos establecidos al efecto en el artículo 20 apartado dos de la Ley 37/1992 que determina la **renuncia** a la exención del Impuesto, la transmisión de los inmuebles objeto de consulta estará sujeta y no exenta del Impuesto, siendo sujeto pasivo la entidad adquirente en los términos señalados.

En este sentido, el artículo 24 quater del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido establece en relación con la aplicación de las reglas de inversión del sujeto pasivo, lo siguiente:

“1. El empresario o profesional que realice la entrega a que se refiere el artículo 84, apartado uno, número 2.º, letra e), segundo guion, de la Ley del Impuesto, deberá comunicar expresa y fehacientemente al adquirente la **renuncia** a la exención por cada operación realizada.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado cinco del artículo 163 sexies de la Ley del Impuesto, el transmitente sólo podrá efectuar la **renuncia** a que se refiere el párrafo anterior cuando el adquirente le acredite su condición de sujeto pasivo en los términos a que se refiere el apartado 1 del artículo 8 del este Reglamento.

(...).

6. Las comunicaciones a que se refieren los apartados anteriores deberán efectuarse con carácter previo o simultáneo a la adquisición de los bienes o servicios en que consistan las referidas operaciones.

7. Los destinatarios de las operaciones a que se refieren los apartados anteriores podrán acreditar bajo su responsabilidad, mediante una declaración escrita firmada por los mismos dirigida al empresario o profesional que realice la entrega o preste el servicio, que concurren, en cada caso y según proceda, las siguientes circunstancias:

a) Que están actuando, con respecto a dichas operaciones, en su condición de empresarios o profesionales.

b) Que tienen derecho a la deducción total del Impuesto soportado por las adquisiciones de los correspondientes bienes inmuebles.

c) Que las operaciones se realizan en el marco de un proceso de urbanización de terrenos o de construcción o rehabilitación de edificaciones.”.

6.- Por último, en relación con la deducibilidad de las cuotas soportadas por el consultante con ocasión de la adquisición de los bienes realizada en el desarrollo de su actividad, debe señalarse que el derecho a deducir es objeto de regulación en el Título VIII de la Ley 37/1992 (artículos 92 a 114).

De acuerdo con el artículo 94 de la Ley del Impuesto:

“Uno. Los sujetos pasivos a que se refiere el apartado uno del artículo anterior podrán deducir las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido comprendidas en el artículo 92 en la medida en que los bienes o servicios, cuya adquisición o importación determinen el derecho a la deducción, se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las siguientes operaciones:

1.º Las efectuadas en el ámbito espacial de aplicación del impuesto que se indican a continuación:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

(...).”.

Por su parte, el artículo 95 de la Ley del Impuesto establece que:

“Uno. Los empresarios o profesionales no podrán deducir las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que no se afecten, directa y exclusivamente, a su actividad empresarial o profesional.

(...)

Tres. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, las cuotas soportadas por la adquisición, importación, arrendamiento o cesión de uso por otro título de los bienes de

inversión que se empleen en todo o en parte en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional podrán deducirse de acuerdo con las siguientes reglas:

1ª. Cuando se trate de bienes de inversión distintos de los comprendidos en la regla siguiente, en la medida en que dichos bienes vayan a utilizarse previsiblemente, de acuerdo con criterios fundados, en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional.

(...).”.

De conformidad con lo anterior, las cuotas soportadas por el consultante por la adquisición de los inmuebles a que se refiere la consulta serán deducibles si, cumpliéndose los demás requisitos legales, tales bienes se afectan al desarrollo de una actividad sujeta y no exenta, como puede ser su arrendamiento, cuando no resulte aplicable al mismo la exención contemplada en el artículo 20.Uno.23º de la Ley 37/1992.

La posterior entrega de los inmuebles no determina la necesidad de efectuar regularización alguna de las cuotas soportadas y deducidas originariamente en la adquisición de los mismos en la medida en que dicha deducción fuera procedente conforme a derecho. Ahora bien, debe tenerse en cuenta lo dispuesto en el artículo 110 de la Ley 37/1992 que establece la necesidad de una regularización de los bienes de inversión (inmuebles) cuando se transmitan durante el período de regularización. Así el apartado primero de dicho artículo establece lo siguiente:

“En los casos de entregas de bienes de inversión durante el período de regularización se efectuará una regularización única por el tiempo de dicho período que quede por transcurrir.”.

Por tanto, en la medida en que no hayan transcurrido los diez años correspondientes del periodo de regularización establecido en la Ley, el consultante, por la transmisión de los inmuebles, deberá proceder a efectuar una regularización única de deducciones por los años restantes.

7.- 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.