



**A LA SUBDIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS SOBRE EL CONSUMO DE
LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS**

Don Manuel Ramón Martí Ferrer, mayor de edad, con NIF 37623593D y domicilio a efectos de notificaciones en Madrid, Maldonado, 31, 1º B, en representación de la Asociación de Promotores Constructores de España, provista de CIF número G28511558 según documento adjunto, de cuyo original se aporta copia como DOCUMENTO NÚMERO 1, comparece y, como mejor proceda,

EXPONE

Primero. Cuestiones referentes a la consulta

La Asociación de Promotores Constructores de España es la organización estatal representativa de los intereses del sector empresarial promotor y constructor.

Por tanto, tiene legitimación para plantear una consulta en virtud del artículo 88.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre General Tributaria, por cuanto las cuestiones que serán objeto de consulta afectan a la generalidad de sus miembros.

En este sentido, dada la relevancia que tiene esta cuestión para el sector en general, creemos que se debería valorar la posibilidad de emitir una Resolución a publicar en el Boletín Oficial del Estado que ofreciera mayor seguridad jurídica y visibilidad a la solución adoptada.

Segundo. Cuestiones relativas a la interpretación relacionada con el artículo 20.uno.22 de la Ley del IVA.

En la actualidad, dada la dificultad para la venta de pisos, los promotores están concertando contratos de arrendamiento con opción de compra. Este tipo de contratos están orientados a la transmisión de los inmuebles promovidos, por cuanto se está considerando que, ya sea una parte, ya sea la totalidad de la renta se convertirá en precio de ejercicio de la opción de compra en el momento de la transmisión del activo.

Sin embargo, la norma legal presenta ciertas dudas que, a día de hoy, no entendemos resueltas por la doctrina administrativa.

Así, en primer lugar, el artículo 20.uno.23 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, Ley del IVA) prevé una exención

general de los arrendamientos que tengan la consideración prestaciones de servicios de edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas. Asimismo, la exención se extiende a los garajes y anexos accesorios a las viviendas y los muebles, arrendados conjuntamente con aquéllos.

Sin embargo, la propia Ley del IVA, acto seguido, excluye de la exención a los arrendamientos con opción de compra de terrenos o viviendas cuya entrega estuviese sujeta y no exenta al impuesto (apartado d').

Por tanto, para considerar esta prestación de servicios sujeta y no exenta se debe atender a los supuestos previstos en el artículo 20.uno.22 de la Ley del IVA para determinar si la transmisión del inmueble es una operación sujeta y no exenta. Dicho precepto considera que están exentas 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.

De esta forma, se deberá atender a si se producirá una primera o segunda entrega. El artículo 20.uno.22 de la Ley del IVA prevé que *"A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se considerará primera entrega la realizada por el promotor que tenga por objeto una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada. No obstante, no tendrá la consideración de primera entrega la realizada por el promotor después de la utilización ininterrumpida del inmueble por un plazo igual o superior a dos años por su propietario o por titulares de derechos reales de goce o disfrute o en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra, salvo que el adquirente sea quien utilizó la edificación durante el referido plazo. No se computarán a estos efectos los períodos de utilización de edificaciones por los adquirentes de los mismos en los casos de resolución de las operaciones en cuya virtud se efectuaron las correspondientes transmisiones"*.

Desde un punto de vista literal se puede extraer la consecuencia de que si existe un arrendamiento que se prolonga por más de dos años sin opción de compra, la transmisión al tenedor del inmueble se considerará primera entrega.

El literal del precepto es claro y permite mantener la neutralidad del impuesto en estos casos, ya que el promotor no debe ver limitado su derecho a la deducción por arrendar antes de transmitir.

En el caso del arrendamiento con opción de compra, dado que la norma no distingue entendemos que el plazo de dos años no es aplicable, por lo que toda entrega realizada por el promotor de una vivienda a un arrendatario que se produzca,

aunque sea después de la utilización del inmueble por más de dos años por otro arrendatario se debería considerar primera entrega.

Así, entendemos que las siguientes situaciones deberían constituir primera entrega:

- a) El promotor arrienda la vivienda a un inquilino con opción de compra durante un período de tiempo superior a 2 años y el arrendatario ejercita la opción al final de la operación.
- b) El promotor arrienda la vivienda a un inquilino con opción de compra durante un período de tiempo superior a 2 años, el arrendatario no ejercita la opción de compra y se vuelve a arrendar con opción de compra. En este caso, dado que no se ha producido la utilización en virtud de un contrato de arrendamiento sin opción de compra entendemos que sería viable considerar que se producirá una entrega sujeta y no exenta si el posterior arrendatario ejercita la opción de compra.

Tercero. Cuestiones relacionadas con autoconsumos internos.

El artículo 9 de la Ley del IVA entra en una aparente contradicción con lo anteriormente expuesto.

Así, dicho precepto considera autoconsumo de bienes dos casos que merecen nuestra atención:

- a) El autoconsumo interno por cambio de sector diferenciado.
- b) El autoconsumo interno por cambio de afectación.

En relación con el autoconsumo interno por cambio de sector diferenciado el artículo 9.1.c) de la Ley del IVA considera que *"el cambio de afectación de bienes corporales de un sector a otro diferenciado de su actividad empresarial o profesional"* constituye un autoconsumo.

Para que exista sector diferenciado se requiere que se realicen actividades distintas. A estos efectos, se recurre a la Clasificación Nacional de Actividades Económicas (en adelante CNAE) para determinar si estamos ante actividades económicas distintas.

En el CNAE-2009¹, la promoción inmobiliaria está encuadrada en el grupo 41.10 que comprende la promoción de proyectos de construcción de edificios residenciales y no residenciales mediante la consecución de los medios financieros, técnicos y físicos necesarios para la realización de tales proyectos con vistas a su venta posterior. Como se puede comprobar, con el nuevo CNAE se ha traspasado la actividad promotora desde las actividades inmobiliarias (antigua división 70 del CNAE-93²) a las actividades de la construcción (división 41), lo que demuestra la necesidad estadística de separar ambas actividades.

En cambio, el arrendamiento se mantiene en la división correspondiente a las actividades inmobiliarias (en el CNAE-2009 es la división 68).

Por tanto, para determinar si existen sectores diferenciados deberemos determinar qué actividad realiza el empresario.

En nuestra opinión, la puesta en el mercado de viviendas con la finalidad de venta sólo se puede considerar como promotora, aunque instrumentalmente se utilice el arrendamiento con opción de compra para cumplir con esta finalidad.

Es decir, no es el mismo supuesto el del promotor para venta que arrienda coyunturalmente que el del promotor patrimonialista que arrienda y vende ocasionalmente.

En el IVA la realidad de las cosas se tiene en consideración en materia de deducciones a través del destino previsible (artículo 99.2 de la Ley del IVA) que permite diferenciar situaciones como la expuesta, acudiendo a circunstancias objetivas tales como la duración de los contratos, la existencia de una opción de compra y, en la actualidad de forma palmaria, a la recalificación de parte (o incluso de la totalidad) de la renta como precio de la posterior transmisión. Todos estos elementos de juicio son más que suficientes para determinar objetivamente la intención del contribuyente.

Por tanto, con la finalidad de evitar que el contribuyente se vea perjudicado en la deducción del IVA (elemento fundamental como reiteradamente ha manifestado el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas para conseguir el objetivo de la neutralidad del Impuesto), se debe interpretar que no procede considerar que se produce autoconsumo en estos supuestos.

¹ Aprobado mediante el Real Decreto 475/2007, de 13 de abril, por el que se aprueba la Clasificación Nacional de Actividades Económicas 2009 (CNAE-2009).

² El CNAE-93 fue aprobado mediante el Real Decreto 1560/1992, de 18 de diciembre.

Por otra parte, también cabe analizar el autoconsumo por cambio de afectación de existencias a bien de inversión. Entendemos que este autoconsumo no debe aplicar con la finalidad de no dañar la neutralidad del impuesto.

Si bien la literalidad del precepto puede llevar a consecuencias absurdas, las mismas deben eliminarse por aplicación de una interpretación coherente de la normativa.

Así, se prevé que este autoconsumo se produce cuando existe un cambio de afectación, salvo que el sujeto pasivo tuviera derecho a la deducción plena de cuotas si hubiese adquirido el bien de terceros. Acto seguido la norma ofrece un listado de supuestos en los que se produce esta limitación en el derecho a la deducción.

La peculiar configuración de las exenciones inmobiliarias podría llevar a pensar que si la lista es un "*numerus apertus*" el contribuyente no podría deducir íntegramente el IVA soportado.

Sin embargo, ello no es correcto.

En primer lugar, asumamos que estamos ante un "*numerus apertus*" de casos en los que es posible un autoconsumo por cambio de afectación y que, por tanto, el autoconsumo agota la primera entrega e impide la posterior transmisión sometida al impuesto de la norma. Esta argumentación lleva al absurdo de que se podría considerar primera entrega (en aplicación del artículo 20.uno.22 de la Ley del IVA), pero que, por un tema técnico, se pierde la neutralidad del impuesto, contra la finalidad del artículo 20.uno.22 de la Ley del IVA.

En este sentido, resulta evidente que no tendría virtualidad alguna el artículo 20.uno.22 de la Ley del IVA con esta interpretación, puesto que no se podría considerar aplicable en ningún supuesto. En este sentido, la existencia del autoconsumo supondría el agotamiento de la primera entrega, por lo que nunca se podría considerar primera entrega por mucho que el adquirente definitivo de la vivienda fuese el inquilino original. Por tanto, esta interpretación consideramos que es errónea por vaciar de contenido un precepto legal.

En cambio, si consideramos que los casos en los que procede la aplicación del autoconsumo interno previsto por la letra d) del artículo 9.1 de la Ley del IVA son un "*numerus clausus*", es decir, no se produce autoconsumo interno si no se da alguna de estas circunstancias, entendemos que se llega a una solución mucho más coherente con la normativa.

Es de notar que con esta interpretación en el arrendamiento con opción de compra se produce una operación que no limita el derecho a deducción, por tanto, se mantendría la neutralidad del impuesto plenamente.

Por tanto, existiendo dos interpretaciones de normas aparentemente contradictorias se debe optar por aquella interpretación que no vacía de contenido las normas legales.

En este sentido, otra norma que podría quedar parcialmente vacía de contenido, si no se realiza esta interpretación sería el propio artículo 20.uno.23.d') de la Ley del IVA que también hace referencia inequívoca a viviendas, por lo que si el arrendamiento supone la realización de un autoconsumo dicha norma quedaría también vacía de contenido.

En virtud de lo expuesto, formula las siguientes

CONSULTAS

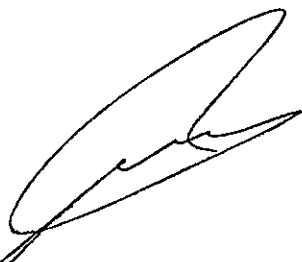
1. Si el artículo 20.1.22 de la Ley del IVA permite considerar que se produce una primera entrega siempre que el promotor entregue la vivienda en favor de un arrendatario con opción de compra, siempre que con anterioridad no haya existido un período de utilización por el promotor o por un tercero en virtud de un derecho real de uso o disfrute o de un arrendamiento sin opción de compra superior a 2 años.
2. Aclaración expresa de que, en el caso anterior, resulta irrelevante la existencia de previos contratos de arrendamiento con opción de compra a los efectos del cómputo de dos años.
3. Confirmación de que en los supuestos de arrendamientos con opción de compra de vivienda, por el mero hecho del arrendamiento no se produce un autoconsumo interno de los previstos en las letras c) y d) del artículo 9.1 de la Ley del IVA.

Por todo ello, a V.I.

SOLICITA

1. Se sirva admitir el presente escrito -y la documentación que le acompaña- y tenga por formulada consulta tributaria, en los términos anteriormente descritos.
2. Disponga cuanto sea necesario para que se libre la oportuna contestación y se notifique al domicilio designado por el consultante en el encabezamiento.
3. Que, si se considera oportuno, se publique en el Boletín Oficial del Estado una Resolución plasmando estos criterios para general conocimiento y aplicabilidad.

En Madrid, a 4 de noviembre de 2009.



Fdo.: Manuel Ramón Martí Ferrer
Secretario General de la APCE