

NUM-CONSULTA	V2980-16
ORGANO	SG de Impuestos sobre el Consumo
FECHA-SALIDA	27/06/2016
NORMATIVA	Ley 37/1992 art. 4; 5; 8-uno; 11-dos-3º; 20-uno-22º
DESCRIPCION-HECHOS	La entidad consultante es titular de varios solares que fueron adquiridos en 2006 sin deducir las cuotas soportadas por tal adquisición ni darse de alta censal en el Impuesto sobre Actividades Económicas. La consultante, que no ha desarrollado sobre los solares actividad promotora alguna, se plantea o bien transmitirlos a terceros o promover la construcción de viviendas sobre los mismos destinadas a su venta.
CUESTION-PLANTEADA	<p>1.-Tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido de las referidas operaciones.</p> <p>2.- Deducibilidad de las cuotas soportadas en la adquisición de los solares.</p>
CONTESTACION-COMPLETA	<p>1.- El artículo 4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), dispone que:</p> <p>“Uno. 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>Dos. Se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:</p> <p>Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.</p> <p>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.</p> <p>(...).”.</p> <p>Adicionalmente, el art. 5 del mismo texto legal establece, respecto del concepto de empresario o profesional, que:</p> <p>“Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:</p> <p>Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.</p> <p>No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes</p>

o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

c) Quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes.

d) Quienes efectúen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas, en todos los casos, a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente.

(...)

Dos. 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.

(...).”.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en lo sucesivo, el Tribunal), en su sentencia de 20 de junio de 1991 (asunto Polysar Investments, C-60/90) ha señalado que no tiene la condición de sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido y no tiene derecho a deducir, una sociedad holding cuyo único objeto es la adquisición de participaciones en otras empresas, sin que dicha sociedad intervenga directa ni indirectamente en la gestión de estas empresas, sin perjuicio de los derechos de que sea titular dicha sociedad holding en su calidad de accionista o socio.

Esta jurisprudencia se basa, fundamentalmente, en la consideración de que la mera adquisición de participaciones financieras en otras empresas no constituye actividad económica a efectos de la de la Directiva 2006/112/CE.

En su sentencia de 6 de febrero de 1997 (asunto Harnas & Helm C-80/95), el Tribunal de Justicia ha abundado en estas consideraciones, entendiendo que “la mera adquisición de participaciones financieras en otras empresas no constituye una explotación de un bien con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo, ya que el eventual dividendo, fruto de esta participación, es resultado de la mera propiedad del bien” y que “la mera adquisición en propiedad y la mera tenencia de obligaciones, que no contribuyen a otra actividad empresarial, y la percepción del rendimiento de las mismas, no deben considerarse actividades económicas que confieran al autor de dichas operaciones la condición de sujeto pasivo”.

El mismo Tribunal, en su sentencia de 6 de abril de 1995 (asunto C-4/94) ha señalado que para proceder a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado por la adquisición o importación de bienes o servicios, tales bienes o servicios “deberán estar directa e inmediatamente relacionados con las operaciones sujetas al

impuesto”, señalando además que “a este respecto, es indiferente la finalidad última que el sujeto pasivo pretenda alcanzar”. En este sentido, la sentencia de 22 de junio de 1993 del Tribunal (asunto C-333/91) señala que “el derecho a la deducción debe aplicarse de tal forma que, en la medida de lo posible, su ámbito de aplicación corresponda a la esfera de las actividades profesionales del sujeto pasivo” señalando además que “al no ser contraprestación de ninguna actividad económica, la percepción de dividendos no está comprendida dentro del ámbito de aplicación del IVA”. En su sentencia de 6 de febrero de 1997 (asunto C-80/95), el Tribunal de Justicia ha abundado en estas consideraciones, entendiendo que “la mera adquisición de participaciones financieras en otras empresas no constituye una explotación de un bien con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo, ya que el eventual dividendo, fruto de esta participación, es resultado de la mera propiedad del bien” y que “la mera adquisición en propiedad y la mera tenencia de obligaciones, que no contribuyen a otra actividad empresarial, y la percepción del rendimiento de las mismas, no deben considerarse actividades económicas que confieran al autor de dichas operaciones la condición de sujeto pasivo.”.

A partir de la jurisprudencia citada, es criterio reiterado de esta Dirección General, por todas, contestación a consulta vinculante de 11 de octubre de 2007, número V2156-07, que una sociedad que se dedique a la mera tenencia de inmuebles o de acciones sin realizar ninguna actividad empresarial, pese a su condición de entidad mercantil, no tiene la consideración de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido ni, por tanto, tiene derecho a deducir las cuotas soportadas por las adquisiciones de bienes o servicios que realice.

2.- En consecuencia, habrá de analizarse si la consultante, pese a su condición de entidad mercantil, tiene la condición de empresario o profesional.

Así, en el supuesto de que dicha entidad no tuviera la condición de empresario o profesional, como así parece deducirse del escrito de consulta, la entrega posterior de bienes inmuebles (solares) por la entidad consultante, en tanto concurren las circunstancias analizadas en el apartado anterior de la presente contestación, en particular, cuando no pueda atribuirse a la misma la condición de empresario o profesional por tener por objeto exclusivo la mera tenencia de bienes inmuebles sin el propósito o la intención de destinarlos al desarrollo de una actividad económica, no se encontrará sujeta al Impuesto al no concurrir la totalidad de requisitos a que se refiere el artículo 4.º de la Ley 37/1992. Asimismo, en tal caso, la adquisición de los referidos bienes por la entidad consultante no determinó el derecho a deducir las cuotas soportadas por dicha adquisición en tanto que realizada por quien no tenía la condición de empresario o profesional.

Por el contrario, si la entidad consultante tuviera la condición de empresario o profesional por cumplir los requisitos establecidos en los artículos 4 y 5 de la Ley 37/1992, anteriormente transcritos, la posterior venta de los bienes inmuebles constituiría una operación sujeta al Impuesto. Por su parte, la adquisición de los inmuebles con la intención de destinarlos al ejercicio de una actividad económica otorgaría el derecho a deducir las cuotas soportadas por tal adquisición de cumplirse los demás requisitos previstos en los artículos 92 y siguientes de la Ley 37/1992.

En este sentido, hay que atender a lo dispuesto en el apartado dos del artículo 5 de la Ley 37/1992 de acuerdo con el cual:

“(…) 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.”.

En este mismo sentido, el artículo 111, apartado uno de la Ley 37/1992 prevé lo siguiente:

“Uno. Quienes no viniesen desarrollando con anterioridad actividades empresariales o profesionales y adquieran la condición de empresario o profesional por efectuar adquisiciones o importaciones de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos a la realización de actividades de tal naturaleza, podrán deducir las cuotas que, con ocasión de dichas operaciones, soporten o satisfagan antes del momento en que inicien la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a dichas actividades, de acuerdo con lo dispuesto en este artículo y en los artículos 112 y 113 siguientes.

Lo dispuesto en el párrafo anterior será igualmente aplicable a quienes, teniendo ya la condición de empresario o profesional por venir realizando actividades de tal naturaleza, inicien una nueva actividad empresarial o profesional que constituya un sector diferenciado respecto de las actividades que venían desarrollando con anterioridad.”.

La acreditación de la intención de destinar los bienes o servicios respectivos al desarrollo de una actividad empresarial podrá efectuarse por cualquiera de los medios de prueba admitidos en derecho y, en particular, conforme a lo dispuesto en el apartado 2, del 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), que dispone lo siguiente:

“2. La acreditación a la que se refiere el apartado anterior podrá ser efectuada por cualquiera de los medios de prueba admitidos en derecho.

A tal fin, podrán tenerse en cuenta, entre otras, las siguientes circunstancias:

a) La naturaleza de los bienes y servicios adquiridos o importados, que habrá de estar en consonancia con la índole de la actividad que se tiene intención de desarrollar.

b) El período transcurrido entre la adquisición o importación de dichos bienes y servicios y la utilización efectiva de los mismos para la realización de las entregas de bienes o prestaciones de servicios que constituyan el objeto de la actividad empresarial o profesional.

c) El cumplimiento de las obligaciones formales, registrales y contables exigidas por la normativa reguladora del Impuesto, por el Código de Comercio o por cualquier otra norma que resulte de aplicación a quienes tienen la condición de empresarios o profesionales.

A este respecto, se tendrá en cuenta en particular el cumplimiento de las siguientes obligaciones:

a') La presentación de la declaración de carácter censal en la que debe comunicarse a la Administración el comienzo de actividades empresariales o profesionales por el hecho de efectuar la adquisición o importación de bienes o servicios con la intención de destinarlos a la realización de tales actividades, a que se refieren el número 1.º del apartado uno del artículo 164 de la Ley del Impuesto y el apartado 1 del artículo 9.º 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.

b') La llevanza en debida forma de las obligaciones contables exigidas en el título IX de este Reglamento, y en concreto, del Libro Registro de facturas recibidas y, en su caso, del Libro Registro de bienes de inversión.

d) Disponer de o haber solicitado las autorizaciones, permisos o licencias administrativas que fuesen necesarias para el desarrollo de la actividad que se tiene intención de realizar.

e) Haber presentado declaraciones tributarias correspondientes a tributos distintos del Impuesto sobre el Valor Añadido y relativas a la referida actividad empresarial o profesional.

(...)

4. Lo señalado en los apartados anteriores de este artículo será igualmente aplicable a quienes, teniendo ya la condición de empresario o profesional por venir realizando actividades de tal naturaleza, inicien una nueva actividad empresarial o profesional que constituya un sector diferenciado respecto de las actividades que venían desarrollando con anterioridad.”.

Por consiguiente, si la entidad consultante no tenía con anterioridad la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y adquiere los solares con la intención confirmada por elementos objetivos de destinarlos a una actividad empresarial o profesional, adquiere, desde el momento de tal adquisición, la condición de empresario o profesional pudiendo deducir, conforme a lo previsto en el artículo 111 de la Ley 37/1992, las cuotas soportadas por dicha adquisición.

Según los hechos descritos en el escrito de consulta, la sociedad consultante no tenía la condición de empresario o profesional con anterioridad y parece deducirse que los inmuebles son adquiridos sin la intención de afectarlos a ninguna actividad económica, por lo que no se le atribuye, con ocasión de dicha operación, la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido lo que determina, por un lado, que las cuotas que soportó por la referida adquisición no fueron deducibles y, por otro, que la posterior entrega de los solares no se encuentra sujeta a dicho tributo, sin perjuicio de la tributación que corresponda en el ámbito del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

3.- En relación con el ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas soportadas por parte de la entidad consultante cuando en un momento posterior decide afectar los inmuebles adquiridos al ejercicio de una actividad económica, debe tenerse en cuenta que el artículo 93, apartado cuatro, de la Ley 37/1992 establece que no

podrán ser objeto de deducción, en ninguna medida ni cuantía las cuotas soportadas por adquisiciones de bienes efectuadas sin la intención de utilizarlos en la realización de actividades empresariales o profesionales, aunque posteriormente dichos bienes se afecten total o parcialmente a las citadas actividades.

Por lo tanto, tratándose de bienes inmuebles cuya adquisición no se realizó en principio con la intención de destinarlos al desarrollo de una actividad empresarial o profesional por parte de la entidad consultante, no resultará deducible en cuantía alguna el Impuesto soportado en dicha adquisición, incluso en el supuesto de que tenga lugar su afectación posterior como parece ser el caso planteado en el segundo supuesto.

4.- Finalmente, en caso de promover sobre los solares la construcción de viviendas destinadas a su venta a terceros, la entidad consultante adquirirá la condición de empresario o profesional en virtud de lo señalado en el artículo 5.Uno, d) de la Ley 37/1992, estando posteriormente sujetas al Impuesto las entregas de las viviendas que realice la consultante, incluidas la de los terrenos en que se hallen enclavadas dichas viviendas y que se transmitan conjuntamente con las mismas.

5.- Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.