

D.G.T.

Nº Consulta: V1473-14

Comunero que quiere presentar una demanda judicial de división de la cosa común, y extinción de la comunidad mediante la venta en pública subasta de los bienes y reparto del resultante entre los comuneros. Sujeto pasivo en el IVA.

Fecha: 4 de junio de 2014

Arts. 4, 5 y 8-Dos-2º L.I.V.A. (L37/1992)

DESCRIPCION DE LOS HECHOS

El consultante es miembro de una comunidad de bienes constituida para la construcción de un edificio de viviendas y locales destinado a su venta. El comunero consultante quiere presentar una demanda judicial de división de la cosa común, y extinción de la comunidad mediante la venta en pública subasta de los bienes y reparto del resultante entre los comuneros. Asimismo, el consultante se plantea la posible adjudicación al mismo de alguno de los bienes comunes.

CUESTION PLANTEADA

Tributación de la operación de adjudicación.

CONTESTACION

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, en su apartado uno: 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."

Por su parte el apartado uno, letra d), del artículo 5 de esta misma Ley expresamente otorga la condición de empresario o profesional a 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.

En este orden de cosas, el artículo 84.Tres de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido 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."

En consecuencia, en el caso de comunidades de bienes que tengan por objeto la promoción inmobiliaria de edificaciones que posteriormente sean vendidas a terceros o, en su caso, adjudicadas a los comuneros, serán dichas comunidades las titulares de la actividad de promoción inmobiliaria, teniendo, por tanto, la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

No obstante, como excepción, se debe indicar que es criterio de este Centro Directivo y así se ha manifestado, entre otras, en contestación a consulta vinculante con número de referencia V1880-09, de 7 de agosto, que, aun cuando exista una comunidad de bienes por imperativo legal en los supuestos de propiedad en pro indiviso sobre determinados bienes inmuebles respecto de los que se pretende promover una edificación, dicha comunidad no será sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor

Añadido si no hay asunción conjunta del riesgo y ventura de la actividad por parte de los comuneros.

En caso de que las operaciones se refieran a los miembros o componentes de la entidad, de manera que sean éstos los que asuman las consecuencias empresariales de las mismas, y no la entidad o conjunto de componentes de ésta, no se podrá considerar, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, la existencia de una entidad que, por sí misma, y con independencia de sus miembros, tenga la condición de sujeto pasivo del Impuesto.

En caso contrario, es decir, si hay una ordenación conjunta de medios y una asunción igualmente conjunta del riesgo y ventura de las operaciones, deberá considerarse que la entidad de que se trate, sociedad civil o comunidad de bienes, tiene la condición de sujeto pasivo del tributo.

Según los hechos descritos en el escrito de consulta presentado se deduce que la comunidad de bienes construyó un edificio de viviendas y locales comerciales con la intención de proceder a su venta y, en consecuencia, dicha comunidad ostentaba la condición de empresario o profesional.

2.- En lo que se refiere al concepto de entrega de bienes, el artículo 8.Dos.2º de la Ley 37/1992, en la redacción dada por la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, expresamente otorga la naturaleza de entrega de bienes, a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, a "las aportaciones no dinerarias efectuadas por los sujetos pasivos del Impuesto de elementos de su patrimonio empresarial o profesional a sociedades o comunidades de bienes o a cualquier otro tipo de entidades y las adjudicaciones de esta naturaleza en caso de liquidación o disolución total o parcial de aquéllas, sin perjuicio de la tributación que proceda con arreglo a las normas reguladoras de los conceptos "actos jurídicos documentados" y "operaciones societarias" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

En particular, se considerará entrega de bienes la adjudicación de terrenos o edificaciones promovidos por una comunidad de bienes realizada en favor de los comuneros, en proporción a su cuota de participación.”.

Asimismo, el artículo 8 determina, en el apartado dos, número 3º, que se consideran entregas de bienes las transmisiones de bienes que tengan lugar en virtud de una norma o de una resolución administrativa o jurisdiccional.

De acuerdo con reiterada doctrina de este Centro Directivo, están sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido en concepto de entrega de bienes las adjudicaciones de bienes muebles o inmuebles en procedimientos judiciales o administrativos de ejecución forzosa cuando el objeto de dicha operación sean bienes pertenecientes a un empresario o profesional, que integren su patrimonio empresarial o profesional.

Por tanto tendrán la consideración de entregas de bienes sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, las ventas en pública subasta de los bienes integrantes del patrimonio empresarial o profesional de la comunidad de bienes a que se refiere el escrito de consulta así como las adjudicaciones que pudiera realizar la comunidad de bienes a sus propios comuneros en función de su cuota de participación.

3.- No obstante la sujeción de la operación al Impuesto sobre el Valor añadido, el artículo 20, apartado uno, número 22º de la Ley 37/1992 declara exentas del tributo a "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.

(...).”.

Si el objeto de la adjudicación es una edificación y se trata de una primera transmisión, en los términos del artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/1992, dicha entrega estará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido y no sujeta al concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Habrá primera entrega, entre otros supuestos, cuando el transmitente sea el promotor de la edificación, según parece deducirse del escrito de consulta, y ésta no se haya destinado a uso alguno hasta el momento de la entrega, circunstancia esta última que podrá acreditarse a través de los medios de prueba generalmente admitidos en derecho.

De resultar una segunda entrega de edificaciones en los términos previstos en el artículo 20.Uno.22º anteriormente transcrito, la adjudicación del inmueble estaría sujeta pero exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido y sujeta al concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, todo ello sin perjuicio de la posibilidad de renuncia a la exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido prevista en el artículo 20. Dos de la Ley 37/1992.

En el supuesto de que la entrega estuviera exenta y procediese la renuncia a la exención, el sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido de dicha operación sería el adjudicatario en virtud de lo previsto en el artículo 84.Uno.2º, letra e), segundo guión de la Ley 37/1992.

4.- 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.