

Núm. consulta	í í í	:	2/2014
Fecha presentación	í í	:	25 de abril de 2014
Núm. Registro	í í í	:	180135
Unidad	í í í í í í	:	Dirección General de Tributos

## **CUESTIÓN PLANTEADA:**

Aplicación del artículo 121-11 del Texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos *õTipo reducido aplicable a la adquisición de inmuebles para iniciar una actividad económicaö*.

## **CONTESTACIÓN COMPLETA:**

### **PRIMERO. Competencia para evacuar contestación a la consulta y alcance la misma.**

Conforme a la letra a del apartado 2 del artículo 55 de la Ley 22/2009, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante CC.AA) de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, la contestación a las consultas tributarias sobre impuestos cedidos sólo corresponde a las CC.AA. cuando se refieran a disposiciones dictadas por éstas en el ejercicio de sus competencias normativas.

La consulta formulada abarca distintas cuestiones, pero se dirige fundamentalmente a preguntar sobre la aplicación del tipo de gravamen especial recogido en el artículo 121-11 del Texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos (en adelante TR). Por tanto, compete a este centro directivo contestar la consulta, atribuyéndose a la misma, en lo referido a la aplicación de la normativa aragonesa, los efectos vinculantes que reconoce el artículo 89 de la Ley General Tributaria.

Tres son, en concreto, las preguntas que se formulan: la sujeción de la operación al ITP, la posible aplicación del tipo reducido del 1% y la interpretación que haya que dar al requisito de afectación que establece el artículo 121-11. Realmente sólo las dos últimas cuestiones entran en la competencia de este centro directivo pero, siendo la primera de obligada respuesta para solventar las restantes, es preciso afrontar su análisis.

### **SEGUNDO. Sujeción al ITP.**

1. La sujeción al *õITPö* (sic en el escrito de consulta) puede referirse, a la vista de los hechos descritos, tanto al concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO) como al de Actos Jurídicos Documentados (AJD) del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Dado el régimen de incompatibilidad entre ambos, la aplicación de uno u otro depende de la tributación que corresponda en el IVA a la operación consultada. Lo pacífico del planteamiento permite basar la conclusión en la mera cita de los artículos 4 Cuatro de la Ley del IVA (en adelante, LIVA) y del 7.5 del Texto Refundido del ITP y AJD.

Por tanto, la respuesta a la sujeción al ITP requiere decidir en primer lugar la sujeción o no, y en qué condiciones, al IVA. Y para ello hay que estar a las condiciones del transmitente con independencia, en principio, de las que concurran en el adquirente consultante.

2. Alterando el orden lógico de calificación, hay que señalar que la condición de solar de los terrenos propiedad de la sociedad transmitente supone que, de estar sujeta la entrega de los mismos, no concurriría ningún supuesto de exención de los regulados en el artículo 20 de la Ley del IVA y por ello la operación quedaría sujeta sin exención

3. La sujeción de la entrega de los solares al IVA requiere (artículo 4 Uno LIVA) de dos elementos centrales: la condición de empresario del transmitente y la afectación de lo transmitido a una actividad económica. A pesar de ser tratadas a continuación de modo diferenciado, lo cierto es que, tanto en el ámbito fáctico, como en el jurídico, y en tal sentido es suficientemente ilustrativo la letra a) del artículo 4 Dos LIVA, ambas cuestiones están íntimamente ligadas, por lo que las consideraciones que se hagan sobre cada uno de los dos aspectos deslindados podrán usarse normalmente para fundamentar la otra cuestión.

4. Dada la condición de sociedad limitada de la transmitente, su calificación como empresario se presume conforme a la letra b del artículo 5 Uno LIVA. Al no sustanciarse con esta contestación un procedimiento de aplicación, la imputación de la carga de la prueba al interesado en ésta es irrelevante. Pero la construcción como presunción iuris tantum de esta calificación, aboca a estructurar nuestro razonamiento sobre la condición empresarial del eventual transmitente, salvo que de la información aportada pudiera evidenciarse la conclusión contraria.

En los antecedentes de hecho se informa del objeto social de la transmitente. Conforme a los mismos, resulta que en su objeto social, entre otras actividades también claramente reputables como económicas, figura la de promoción inmobiliaria, que es la que la entidad pretende desarrollar realmente.

Uniéndolo a la presunción del citado artículo 5 a las reseñadas circunstancias del objeto social y de la manifestada intención de realizar promoción inmobiliaria, la conclusión ha de ser la condición empresarial de la transmitente.

Pero, como por hipótesis, es posible que la entidad citada no hubiera llegado a afectar a su patrimonio empresarial los inmuebles a transmitir, es menester razonar tal extremo para concluir su sujeción al IVA o a TPO.

5. La afectación de lo transmitido a una actividad económica.

La sujeción al IVA que se está ventilando depende, en segundo lugar, de si lo transmitido forma parte de la esfera empresarial de la sociedad mercantil.

A pesar de la importancia de la noción de afectación, no existe en la LIVA una regulación clara de cuándo un bien se entiende afectado a una actividad empresarial o profesional. Lo que sí existe, a la hora de limitar el derecho a deducir las cuotas soportadas, es una enumeración de supuestos en el artículo 95 Dos en los que no se entiende cumplido el requisito de afectación directa y exclusiva. Entre éstos, el número 4º niega la afectación a los bienes que no se integren en el patrimonio empresarial pero, una vez más, sin concretar cuándo se da esta circunstancia.

Por su parte, el TEAC precisó en su resolución de 28 de septiembre de 2005 dos posibilidades para considerar no afectos a la actividad de una sociedad mercantil los bienes vendidos: *o bien dichos bienes no son objeto de una actividad económica a efectos del IVA, o bien que la actividad del transmitente era ajena y distinta a la que podría haberse desarrollado con los mismos. En el primer caso lo que ocurre es que al no considerarse como actividad económica a efectos del IVA, su realización queda fuera del ámbito de aplicación del mismo. En el segundo caso, lo que se produce*

*es que los bienes no están afectos a la actividad del sujeto pasivo -o dicho de otro modo, no se integran en su patrimonio empresarial- y, en consecuencia, las cuotas soportadas en su adquisición no serán deducibles (artículo 95.Dos 4º) y su posterior transmisión estará exenta (artículo 20.Uno.25º)ö.*

Para calibrar si concurren alguna de estas dos alternativas que señala el TEAC, dada la ausencia de un concepto tipificado de lo que está o no afecto, y dado lo entremezclado de esta cuestión con la condición de empresario del transmitente, se opta en esta contestación por hacer la calificación con la vía metodológica que ofrece la DGT del Ministerio de Hacienda en su V 0174-10. En esencia, lo que propone tal centro directivo es dilucidar la condición de afecto de un bien con los criterios que el artículo 27.2 del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (RIVA), establece para acreditar la intención de destinar unos bienes al desarrollo de la actividad empresarial.

Si bien la consecuencia que resulta de dicho precepto es la no deducibilidad del Impuesto soportado, y no exactamente la afectación que es lo que ahora se dilucida, la aplicación del mismo al supuesto consultado permitirá llegar, en el criterio de la DGT del MH que se asume como propio, a una conclusión sobre la tributación de una eventual venta de los solares. En concreto, la lista ejemplificativa de los elementos de prueba serían los siguientes:

- 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.
- 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.

La única matización a la adopción del criterio metodológico de la DGT ha de ser que la medición de la concurrencia de estos elementos no ha de ir referida al momento en que se soportaron las cuotas, como parece exigir la Resolución del TEAC de 11-10-2011 cuando se plantea la deducibilidad de las cuotas soportadas con anterioridad al inicio de la actividad, sino considerando tanto el momento concreto en que pretenda razonarse la afectación de un bien, como lo realizado en los años anteriores.

De la comparación de los elementos incluidos en el art. 27 RIVA con las circunstancias presentadas en el escrito de la consulta resulta lo siguiente:

- La adquisición de solares, la realización de estudios de viabilidad de promociones de viviendas, los estudios de costes o la distribución de folletos publicitarios pueden catalogarse como bienes o servicios claramente vinculados con la confesada futura actividad inmobiliaria. Aún con un claro carácter obiter dicta, la STS de 7 de marzo de 2014 asume el criterio de la Inspección de considerar elementos objetivos bastantes de la prueba de la intención de promover al hecho de la constitución de la sociedad, el alta en el IAE y la compra del inmueble.

- Respecto del tiempo transcurrido desde la primera operación que se cita en la consulta (julio de 2009) hasta la utilización efectiva, tampoco existe una determinación legal, jurisprudencial o administrativa de qué lapso es aceptable. El TEAC, en su Resolución de 19 de Febrero de 2014, aceptó la calificación de la Administración de bienes no afectos pero en unas circunstancias radicalmente distintas a las que concurren en este caso, porque existía una declaración de la sociedad interesada sobre su inactividad durante más de 30 años.

En el supuesto en cuestión, resulta, por un lado, que desde julio de 2009 han pasado más de 4 años, periodo de tiempo siempre relevante en el ámbito tributario por ser el habitual para medir la prescripción.

Pero, en sentido contrario, hay que apuntar el largo periodo de maduración propio del ámbito inmobiliario (en tal sentido la Resolución de 11-10-2011 del TEAC), especialmente cuando se pretende actuar sobre más de un solar, y tanto la excepcionalmente desfavorable situación económica general como la particular del sector inmobiliario en estos años. La crisis del mercado inmobiliario se esgrime por el consultante de la V2477-13 para justificar la paralización de sus operaciones, aceptando la DGT, si bien indirectamente, que el inmovilizado sigue afecto a actividades empresariales.

La circunstancia concreta de que hayan pasado más de cuatro años es en este punto irrelevante conforme a la ya citada STS de 7 de marzo de 2014. En esta resolución el Alto Tribunal asume el criterio de la sentencia Gabalfrisa, de 21 de Marzo de 2000, del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. En la misma, el TJUE, en el apartado 47, afirma que quien tiene intención, confirmada por elementos objetivos, de iniciar con carácter independiente una actividad económica en el sentido del art. 4 de la Sexta Directiva, y realiza con este objeto los primeros gastos de inversión, debe ser considerado sujeto pasivo.

A ese criterio, añade el TS que ni el art. 111. Uno de la Ley del IVA tras la redacción de la ley 14/2000, ni el art. 27 del Reglamento del IVA, señalan un plazo preclusivo para el comienzo de la actividad, siendo el criterio preferente a la hora de proceder a la deducción del IVA soportado antes del efectivo inicio de las operaciones gravadas la intención de destinar los bienes o servicios adquiridos o recibidos a una determinada actividad empresarial. En cualquier caso, el análisis de la operación planteada debe efectuarse al amparo de artículo 27, prescindiendo de valorar la intencionalidad como exigiría el artículo 111, por cuanto de la documentación aportada resulta el inicio de la actividad económica de promoción inmobiliaria.

La conclusión final del TS, referida a la deducibilidad de las cuotas soportadas, pero aplicable al supuesto consultado conforme a lo ya razonado, es que no es esencial el lapso temporal transcurrido entre el inicio de las actividades preparatorias y el comienzo efectivo de la actividad empresarial.

Por tanto, debe entenderse cumplido este elemento en los hechos descritos.

- Del resto de elementos probatorios, agrupables para la rúbrica común del cumplimiento de obligaciones formales, es posible una valoración conjunta. Y, así, de la información presentada, se desprende que existe contabilidad y que se cumplen, en el plano formal, con las obligaciones tributarias en el IVA e Impuesto sobre Sociedades. La contabilización de los inmuebles como en expectativa de venta también jugaría a favor de su afectación.

Fuera ya del contexto del artículo 27 RIVA, hay que apuntar que los hechos presentados (estudios de viabilidad y de construcción o la colaboración en labores de reparcelación por ejemplo)

permiten también considerar que la transmitente no se ha limitado a realizar actos derivados de la mera titularidad de un bien inmueble.

Salvo que en el correspondiente procedimiento de aplicación se acreditaran hechos distintos a los que se han aportado con esta consulta, la conclusión de los razonamientos anteriores es que una eventual transmisión de los solares estaría sujeta al IVA.

### **TERCERO. Aplicación del tipo especial.**

---

Si conforme al apartado anterior, la operación de venta de alguno de esos solares quedara sujeta sin exención al IVA, el concepto impositivo aplicable dentro del ITP y AJD sería, siempre que se documentara la transmisión en escritura pública, el de AJD, subconcepto documentos notariales.

Dado que el artículo 121-11 establece un tipo especial en el concepto TPO, a la pregunta del consultante de si será aplicable tal beneficio ha de responderse negativamente por no estar sujeto al concepto TPO y sí al de AJD.

### **CUARTO. Conclusión**

---

La transmisión de los bienes señalados en la consulta, en las condiciones que en ella se describen, no estaría sujeta a TPO por estar sujeta al IVA y por tanto no sería aplicable el tipo impositivo especial del artículo 121-11. Tributaría en el concepto AJD si el negocio jurídico se instrumentara en escritura pública.

### **QUINTO. Efecto vinculante.**

---

Por último, debe reseñarse que la respuesta a estas cuestiones tiene carácter vinculante sólo para los órganos de la Administración Tributaria Aragonesa, de acuerdo con lo establecido en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Zaragoza, a 20 de mayo de 2014.  
EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS,

Francisco Pozuelo Antoni.