

CONSULTA 2018.9.3.1. IS (RÉGIMEN ESPECIAL FUSIONES): Determinación de la existencia de motivo económico válido a efectos de la aplicación del régimen especial previsto en el IS para determinadas operaciones de reestructuración empresarial, en relación con una operación mediante la cual:

- se crea una sociedad holding, titular de las participaciones de la sociedad consultante que se encargaría de la gestión de las mismas, así como de los servicios de gestión y administración de la sociedad productiva, sociedad holding a la que, asimismo, se traspaşa el inmueble en el que la consultante desarrolla su actividad.

- posteriormente se pretende una operación de escisión total de la sociedad holding, creando dos nuevas sociedades: la primera de ellas ostentaría la titularidad de las participaciones de la sociedad consultante, consistiendo su actividad en la gestión de valores y gestiones administrativas de la sociedad productiva y a la segunda sociedad de nueva creación, se le adjudicaría el inmueble, ostentando el carácter de patrimonial y dedicándose al arrendamiento y explotación de inmuebles.

HECHOS PLANTEADOS

La entidad TEA, SL, realiza una actividad económica de fabricación desarrollando la misma en un inmueble de su propiedad, libre de cargas.

Se pretende crear una sociedad holding, AH, SL, que sea titular de las participaciones de TEA y que se encargue de la gestión de las mismas, así como de los servicios de gestión y administración de la sociedad productiva.

Posteriormente TEA aprobaría, con cargo a reservas, un dividendo a favor de la sociedad holding por el valor de mercado del inmueble, traspaşando el inmueble a la sociedad holding.

Con el objetivo de separar la actividad principal de gestión de valores mobiliarios y la gestión administrativa y financiera y para ir preparando el escenario para una sucesión familiar entre los titulares de TEA, se pretende realizar una operación de escisión total de la sociedad holding, creando dos nuevas sociedades.

La primera de ellas mantendría la denominación, AH, SL y ostentaría la titularidad de las participaciones de TEA, consistiendo su actividad en la gestión de valores y gestiones administrativas de la sociedad productiva.

La segunda sociedad de nueva creación, a la que se le adjudicaría el inmueble resultado del dividendo repartido por TEA a la sociedad holding, ostentaría el carácter de patrimonial y se dedicaría íntegramente al arrendamiento y explotación de inmuebles.

CUESTIÓN PLANTEADA

1.- Si resulta aplicable a las operaciones descritas el régimen especial regulado en el Capítulo VII del Título VI de la Norma Foral 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (NFIS en adelante), al considerar que existen motivos económicos válidos en la realización de las mismas.

2.- Si a la distribución del dividendo consistente en la transmisión del inmueble de TEA a la sociedad holding le es de aplicación el artículo 33.1.a) de la NFIS.

CONTESTACIÓN

En relación a la consulta planteada nos encontramos ante un supuesto de reestructuración que para alcanzar su objetivo final entiende conveniente realizar una cadena de operaciones. Una primera de canje de valores, mediante la cual los socios de TEA pasan a ser socios de la entidad de nueva

creación AH, SL a cambio de aportar a esta última sus participaciones en TEA. La segunda operación de reestructuración consistiría en una escisión total de la nueva entidad holding creada, una vez percibido un dividendo en especie, distribuido por TEA, consistente en el inmueble en el que se desarrolla la actividad. Mediante esta escisión total se transmitirían a dos nuevas entidades las participaciones de TEA y el inmueble previamente distribuido como dividendo, respectivamente.

La aplicación del régimen especial exige que se cumpla con lo dispuesto en el artículo 114.4 de la NFIS, de modo que las operaciones descritas no tengan como objetivo principal el fraude o la evasión fiscal, sino que se lleven a cabo por motivos económicos válidos "(...) 4. No se aplicará el régimen establecido en este Capítulo cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. A estos efectos, se considerarán como tales las operaciones a las que resulte de aplicación lo dispuesto en los artículos 14 y 15 de la Norma Foral General Tributaria de Álava. En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal, siempre que la operación se encuentre en alguno de los supuestos a que se refiere el párrafo anterior de este apartado. (...)”

En estos casos los motivos económicos de las mismas han de ser analizados con respecto al conjunto de las operaciones que proceda efectuar, salvo que se den pasos cuyo objetivo único o principal sea, o bien eludir la exigencia de determinados requisitos impuestos a las operaciones naturales o propias que habría que realizar para conseguir el resultado perseguido o bien lograr un mero resultado fiscal.

De los datos aportados en la consulta se deduce que, de la cadena de operaciones expuesta, el objetivo perseguido es escindir del patrimonio de entidad consultante el inmueble en el que

desarrolla su actividad económica, por una serie de motivos que se podrían admitir como válidos. Para lograr este objetivo, la NFIS le permitiría: 1) llevar a cabo a una escisión total proporcional; o 2) realizar una escisión parcial no sujeta al régimen especial de diferimiento, ya que el patrimonio a escindir (el inmueble) no constituye una rama de actividad.

En este sentido, el artículo 101 de la NFIS, relativo al régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores, cesiones globales del activo y del pasivo y cambio de domicilio social de una sociedad europea o una sociedad cooperativa europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea, indica que: "(...) 2. 1) Tendrá la consideración de escisión la operación por la cual: (...) b) Una entidad segrega una o varias partes de su patrimonio social que formen ramas de actividad y las transmite en bloque a una o varias entidades de nueva creación o ya existentes, manteniéndose, al menos, una rama de actividad en la entidad transmitente, recibiendo a cambio valores representativos del capital social de estas últimas, que deberá atribuir a sus socios en proporción a sus respectivas participaciones, reduciendo el capital social y las reservas en la cuantía necesaria, y, en su caso, una compensación en dinero en los términos de la letra anterior. (...) 4. Se entenderá por rama de actividad el conjunto de elementos patrimoniales que sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma determinante de una explotación económica, es decir un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios. Podrán ser atribuidas a la sociedad adquirente las deudas contraídas para la organización o el funcionamiento de los elementos que se traspasan. (...)”.

Dado que la entidad consultante no quiere llevar a cabo una escisión total, con objeto de no perder la personalidad jurídica de la entidad operativa, plantea interponer una nueva entidad holding entre los accionistas y la sociedad operativa. La nueva entidad percibiría el inmueble como dividendo en especie. Posteriormente, se pretende impulsar una escisión total de la sociedad holding, creando

dos nuevas sociedades con forma de S.L. La primera de ellas ostentaría las participaciones de TEA, S.L. siendo su actividad la gestión de valores y gestiones administrativas de la sociedad productiva. La otra de las sociedades de nueva creación ostentaría en principio el carácter de patrimonial y sería dedicada íntegramente al arrendamiento y explotación de inmuebles, ostentando la titularidad del inmueble previamente distribuido como dividendo.

Con esta operación, se pretende llegar a un resultado equivalente al de una escisión parcial a la que no sería de aplicación el régimen de diferimiento, asumiendo la tributación correspondiente a la plusvalía tácita del inmueble, pero sin asumir la tributación correspondiente a los accionistas, mediante la interposición de una holding, cuya constitución no parece estar justificada por ningún motivo económico.

En este caso, la operación en su análisis global se vería afectada por lo dispuesto en el artículo 14 de la NFGT: *“1. Será aplicable la cláusula antielusión regulada en el presente artículo cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las dos siguientes circunstancias: a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido. b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.(...)”*

Por tanto, estas operaciones (canje de valores y escisión total) no podrían encuadrarse entre las operaciones contempladas en el Capítulo VII del Título VI de la NFIS.

CONSULTA 2018.9.3.2. IRPF: Tratamiento en el IRPF de las indemnizaciones cobradas en el marco de un plan de incentivación del cese voluntario de la actividad laboral aplicable a sus socios trabajadores por parte de la cooperativa consultante. Posibilidad de aplicación de los porcentajes de integración regulados en la normativa del IRPF.

HECHOS PLANTEADOS

La cooperativa consultante ha aprobado un Plan de Incentivación al cese voluntario de la actividad laboral aplicable a sus socios trabajadores con una edad igual o superior a 60 años. Los socios trabajadores que se adhieran a dicho Plan tienen derecho a percibir de la empresa una ayuda económica cuyo importe depende de la edad y retribución del socio en el momento de cese de la actividad laboral.

El abono de la ayuda económica es mensual desde el momento del cese en la actividad laboral hasta la fecha de la edad legal ordinaria de jubilación del socio trabajador en el Régimen especial de trabajadores autónomos de la Seguridad Social. El importe de las mensualidades se determina, para el primer año de cese en la actividad, dividiendo la cuantía total de la ayuda entre el número de meses que transcurran entre la fecha de cese y la de la jubilación ordinaria. En los siguientes años, la renta mensual se actualiza anualmente mediante la aplicación del IPC.

CUESTIÓN PLANTEADA

Posibilidad de aplicar porcentajes de integración a los rendimientos del trabajo constituidos por la mencionada renta mensual.

CONTESTACIÓN

El artículo 19 de la Norma Foral 33/2013, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establece que:

“1. El rendimiento íntegro del trabajo estará constituido, con carácter general, por la

totalidad de los rendimientos definidos en los artículos anteriores de este Capítulo.

2. No obstante, en los supuestos que se relacionan en este apartado, el rendimiento íntegro del trabajo se obtendrá por la aplicación de los siguientes porcentajes al importe total de los rendimientos definidos en los artículos anteriores de este Capítulo:

a) Cuando los rendimientos de trabajo tengan un período de generación superior a dos años y no se obtengan de forma periódica o recurrente, el 60 por ciento; este porcentaje será del 50 por ciento en el supuesto de que el período de generación sea superior a cinco años o se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.

El cómputo del período de generación, en el caso de que estos rendimientos se cobren de forma fraccionada, deberá tener en cuenta el número de años de fraccionamiento, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

La cuantía de los rendimientos sobre los que se aplicará el conjunto de porcentajes de integración inferiores al 100 por ciento a los que se refiere este apartado no podrá superar el importe de 300.000 euros anuales. El exceso sobre el citado importe se integrará al 100 por ciento”.

Por su parte, el Decreto Foral 40/2014, del Consejo de Diputados de 1 de agosto, que aprueba el Reglamento del impuesto, dispone, en su artículo 14, lo siguiente:

“1. A efectos de la aplicación del porcentaje de integración del 50 por ciento previsto en la letra a) del apartado 2 del artículo 19 de la Norma Foral del Impuesto, se consideran rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo los siguientes, cuando se imputen en un único período impositivo:

(...)

f) Las cantidades satisfechas por la empresa a los trabajadores por la resolución de mutuo acuerdo

de la relación laboral. A estos efectos, se asimilan a relación laboral las relaciones estatutarias y las que vinculan a los socios trabajadores y socios de trabajo con sus cooperativas.

(...)

2. Cuando los rendimientos del trabajo con un período de generación superior a dos años se perciban de forma fraccionada, sólo serán aplicables los porcentajes de integración del 60 por ciento o del 50 por ciento contenidos en el párrafo primero de la letra a) del apartado 2 del artículo 19 de la Norma Foral del Impuesto, en caso de que el cociente resultante de dividir el número de años de generación, computados de fecha a fecha, entre el número de períodos impositivos de fraccionamiento, sea superior a dos o a cinco, respectivamente”.

De conformidad con la normativa transcrita, las ayudas económicas, derivadas del Plan de Incentivación al cese voluntario de la actividad laboral al que se refiere la presente consulta, constituyen, a efectos del IRPF, rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo. Efectivamente, se trata de indemnizaciones por resolución de mutuo acuerdo de la relación de socios trabajadores con su cooperativa contempladas en el artículo 14.1.f) del Reglamento del impuesto.

Ahora bien, el hecho de que tales ayudas económicas se perciban en forma de renta mensual, desde el cese en la actividad laboral hasta la edad de jubilación ordinaria en la Seguridad Social del socio trabajador, impide la aplicación del porcentaje de integración del 50%, previsto para los rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, siempre que la renta se perciba durante más de un ejercicio. Esto se debe a que, como especifica el citado artículo 14.1, dicho porcentaje de integración sólo resulta aplicable cuando los rendimientos se imputan en un único período impositivo.

Por otra parte, quedaría examinar la aplicabilidad de los porcentajes de integración

previstos para los rendimientos del trabajo con período de generación superior a dos años. A este respecto, hay que señalar que los derechos económicos, derivados de la adhesión al Plan de Incentivación al cese voluntario de la actividad laboral, no se han ido consolidando, ni generando, durante el período de relación de los socios trabajadores con la cooperativa, sino que nacen "ex novo" con la adhesión de cada socio al Plan.

Por ello, el único período de generación de tales derechos que cabría apreciar sería el tiempo que transcurra desde el cese del socio trabajador en la actividad laboral hasta el cumplimiento de la edad ordinaria de jubilación en el Régimen especial de autónomos de la SS, ya que la ayuda económica tiene por objeto compensar la pérdida de retribuciones que se produce para el socio cesante durante ese período de tiempo.

Sin embargo, tal período de generación coincidiría con el de percepción de la renta mensual en la que se materializa la ayuda económica por lo que el cociente, resultante de dividir el número de años de generación del rendimiento entre el número de ejercicios de fraccionamiento de la ayuda económica, en ningún caso resultaría superior a dos. En consecuencia, tampoco cabría la aplicación de los porcentajes de integración correspondientes a rendimientos con período de generación superior a dos años.

CONSULTA 2018.9.3.3. IRPF: Imputación temporal en el IRPF de los rendimientos del trabajo abonados en ejecución de resoluciones judiciales.

HECHOS PLANTEADOS

Con fecha 26 de noviembre de 2013, la Sala de lo Social del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco dictó sentencia declarando que el Convenio Colectivo 2008-2009, de centros de enseñanza de iniciativa social de la Comunidad Autónoma del País Vasco, seguía resultando aplicable hasta la firma de un nuevo Convenio Colectivo que lo sustituyera. Dicha sentencia fue recurrida en casación, ante el Tribunal Supremo, por las organizaciones patronales KE y AICE.

Mediante Acuerdo Transaccional suscrito por las partes patronal y social, el 10 de octubre de 2014, se reconoció la plena vigencia del Convenio Colectivo antes mencionado hasta que fuera sustituido por uno nuevo. Este Acuerdo Transaccional fue homologado por el Tribunal Supremo mediante auto de 16 de marzo de 2015.

Por otra parte, la sentencia del Tribunal Supremo, de 22 de enero de 2013, confirmó la del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, de 28 de febrero de 2012, que había declarado, con efectos desde el 1 de enero de 2011, el derecho del personal no docente de los centros de enseñanza de iniciativa social del País Vasco a la equiparación retributiva al 95% con el personal no docente del sector público de enseñanza de la misma Comunidad Autónoma.

CUESTIÓN PLANTEADA

Se formula consulta tributaria sobre la imputación temporal, en el IRPF, de los rendimientos del trabajo abonados en ejecución de las mencionadas resoluciones judiciales.

CONTESTACIÓN

El artículo 57 de la Norma Foral 33/2013, de 27 de noviembre, del IRPF, dispone lo siguiente:

“1. Con carácter general, los ingresos y gastos que determinan las rentas a incluir en la base del Impuesto se imputarán, sin perjuicio de lo establecido en esta Norma Foral, al período impositivo en que se hubiesen devengado los unos y producido los otros, con independencia del momento en que se realicen los correspondientes cobros y pagos. En particular, serán de aplicación los siguientes criterios:

a) Los rendimientos del trabajo y del capital se imputarán al período impositivo en que sean exigibles por su perceptor.

(...)

2. Reglas especiales:

a) Cuando no se hubiera satisfecho la totalidad o parte de una renta, por encontrarse pendiente de resolución judicial la determinación del derecho a su percepción o su cuantía, los importes no satisfechos se imputarán al período impositivo en que aquélla adquiera firmeza.

b) Cuando por circunstancias justificadas no imputables al contribuyente, los rendimientos derivados del trabajo se perciban en períodos impositivos distintos a aquellos en que fueron exigibles, se imputarán a éstos, practicándose, en su caso, una autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno. Cuando concurren las circunstancias previstas en la letra a) anterior, los rendimientos se considerarán exigibles en el período impositivo en que la resolución judicial adquiera firmeza.

La autoliquidación a que se ha hecho referencia en el párrafo anterior se presentará en el plazo que media entre la fecha en que se perciban y el final del inmediato plazo siguiente de autoliquidación por este impuesto”.

De conformidad con la normativa expuesta, habrá que diferenciar:

a) Auto del Tribunal Supremo de 16 de marzo de 2015:

En el caso de las retribuciones que se abonen en virtud del Acuerdo Transaccional, de 10 de octubre de 2014, homologado por el Tribunal Supremo, resulta aplicable la regla especial a) contemplada en el apartado 2 del artículo 57 de la Norma Foral del IRPF.

Efectivamente, el derecho a la percepción de tales retribuciones había estado pendiente de la resolución del pleito suscitado respecto a la ultraactividad del Convenio Colectivo 2008-2009 de centros de enseñanza de iniciativa social de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Esta controversia fue resuelta inicialmente por la sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 26 de noviembre de 2013, en el sentido de la vigencia del mencionado Convenio Colectivo en tanto no fuera sustituido por otro. Ahora bien, esta resolución judicial no adquirió firmeza al ser recurrida en casación, ante el Tribunal Supremo, por las patronales del sector.

El posterior Acuerdo Transaccional, alcanzado por las partes para poner fin al conflicto, fue homologado por el auto del Tribunal Supremo, de 16 de marzo de 2015, que dispone: “Se homologa a todos los efectos el acuerdo de 10 de octubre de 2014 al que llegaron las partes que intervinieron en este proceso. Dicho acuerdo sustituye lo dispuesto tanto en la sentencia de instancia como en la de suplicación que se dictó en el presente proceso y con ello se declara terminado el mismo”.

Por lo tanto, de acuerdo con la citada regla especial a) del artículo 57.2 de la Norma Foral 33/2013, las diferencias salariales existentes entre las tablas salariales del Convenio Colectivo 2008-2009 y las aplicadas posteriormente, abonadas en virtud del Acuerdo Transaccional, que correspondan a ejercicios anteriores al 2015, deben imputarse fiscalmente a este último período impositivo por ser el de firmeza de la resolución judicial que homologó dicho Acuerdo.

En caso de que tales diferencias anteriores al 2015 se abonen en un período impositivo posterior a

éste, se aplicará la regla especial prevista en la letra b) del citado artículo 57.2. Es decir, en su caso, se deberá practicar autoliquidación complementaria del ejercicio 2015 para imputar estas retribuciones por considerarse exigibles en el año de firmeza de la resolución judicial.

Finalmente, en el supuesto de que las diferencias salariales imputables al ejercicio 2015 correspondan a más de dos años anteriores al mismo, resultaría aplicable el artículo 19.2.a) de la Norma Foral del impuesto, según el cual, cuando los rendimientos del trabajo tengan un período de generación superior a dos o a cinco años y no se obtengan de forma periódica o recurrente, se aplicarán, respectivamente, unos porcentajes de integración del 60% o del 50%.

b) Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de enero de 2013:

En lo que se refiere a las cantidades abonadas al personal no docente de los centros de enseñanza de iniciativa social, en virtud de la equiparación retributiva al 95% con el personal no docente del sector público, reconocida por la sentencia del Tribunal Supremo de 22 de enero de 2013, hay que señalar que la imputación temporal vendrá determinada, con carácter general, por el criterio de exigibilidad.

En este sentido, las retribuciones satisfechas a consecuencia de la equiparación con el sector público, que correspondan a períodos de tiempo posteriores a la fecha de la sentencia, deben considerarse exigibles en el ejercicio en el que resulte aplicable el incremento retributivo del sector público, independientemente de que sean abonadas en un ejercicio posterior. A estos efectos, en su caso, se aplicará la mencionada regla especial b) del artículo 57.2 de la Norma Foral del impuesto.

Sin embargo, los incrementos retributivos derivados de la equiparación, que correspondan a los ejercicios 2011 y 2012, se imputarán al período impositivo 2013, por haber estado pendientes de la firmeza de la resolución judicial que determinó el derecho a su percepción,

independientemente de sus fechas de abono. Nuevamente, en caso de pago en un año posterior al 2013, se aplicará la regla especial del artículo 57.2.b) de la Norma Foral del impuesto.

CONSULTA 2019.1.3.1. IVA, IEDMT: Adquisición de una autocaravana para el transporte de persona con discapacidad:

-IVA. La aplicación del tipo impositivo reducido del 4% está prevista para el transporte habitual de las personas con minusvalía en silla de ruedas o con movilidad reducida. Es por tanto determinante la habitualidad del transporte, entendiéndose ésta si el transporte se produce de manera repetida y continuada, pero no si se realiza de manera extraordinaria.

-IEDMT. Resulta exenta del Impuesto la primera matriculación definitiva de una autocaravana a nombre de la persona minusválida y siempre que sea para su uso exclusivo y hayan transcurrido al menos cuatro años desde la matriculación por parte de la persona minusválida de otro vehículo acogiendo a esta exención.

HECHOS PLANTEADOS

La consultante es la madre de una menor que según manifiesta tiene reconocida un grado de minusvalía del 65% y una movilidad reducida de 7 puntos y se plantea la tributación por el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte y el Impuesto sobre el Valor Añadido de la adquisición de una autocaravana nueva.

Según se indica en el escrito de consulta, el motivo de la minusvalía como de la movilidad reducida proviene de una enfermedad considerada rara denominada "epidermólisis ampollosa recesiva" que requiere de curas diarias y dificulta su desplazamiento debiendo utilizar medios mecánicos y silla adaptada.

Asimismo, manifiesta que para el traslado urbano e interurbano suelen utilizar un turismo monovolumen, pero conforme va avanzando la edad las curas, el scooter, hace que en los desplazamientos de largas temporadas (vacaciones, puentes, fines de semana,...) tengan muchas dificultades para trasladar el scooter y tener un espacio adecuado de curas,

por lo que se plantean la adquisición de una autocaravana.

CUESTIÓN PLANTEADA

1.- Si resulta aplicable el tipo del 4% por el Impuesto sobre el Valor Añadido a dicha adquisición.

2.- Si la matriculación del vehículo resulta exenta del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

CONTESTACIÓN

1.- De acuerdo con el artículo 90.Uno del Decreto Foral Normativo 12/1993, de 19 enero, que aprueba la Norma del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, Norma), se exigirá al tipo impositivo del 21 por ciento, salvo lo previsto en el artículo 91 siguiente.

Por su parte, el artículo 91.Dos.1, número 4º de la Norma, establece lo siguiente:

"Dos. Se aplicará el tipo del 4 por ciento a las operaciones siguientes:

1. Las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de los bienes que se indican a continuación:

(...)

4º Los vehículos para personas con movilidad reducida a que se refiere el número 20 del Anexo I del Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, por el que se aprueba el Texto Articulado de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial, en la redacción dada por el Anexo II A del Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Vehículos, y las sillas de ruedas para uso exclusivo de personas con discapacidad.

Los vehículos destinados a ser utilizados como autotaxis o autoturismos especiales para el transporte de personas con discapacidad en

silla de ruedas, bien directamente o previa su adaptación, así como los vehículos a motor que, previa adaptación o no, deban transportar habitualmente a personas con discapacidad en silla de ruedas o con movilidad reducida, con independencia de quien sea el conductor de los mismos.

La aplicación del tipo impositivo reducido a los vehículos comprendidos en el párrafo anterior requerirá el previo reconocimiento del derecho del adquirente, que deberá justificar el destino del vehículo.

A efectos de este apartado Dos, se considerarán personas con discapacidad aquéllas con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por ciento. El grado de discapacidad deberá acreditarse mediante certificación o resolución expedida por el Instituto de Mayores y Servicios Sociales o el órgano competente de la comunidad autónoma".

Por otro lado, el desarrollo reglamentario del citado artículo 91.Dos.1, 4º de la Norma está contenido en el artículo 26 bis del Reglamento de IVA, aprobado por el Decreto Foral 124/1993, de 27 de abril, que establece lo siguiente:

"Dos. 1. Se aplicará lo previsto en el artículo 91.Dos.1.4.º, segundo párrafo, de la Norma del Impuesto a la entrega, adquisición intracomunitaria o importación de los vehículos para el transporte habitual de personas con movilidad reducida o para el transporte de personas con discapacidad en silla de ruedas, siempre que concurren los siguientes requisitos:

1º Que hayan transcurrido al menos cuatro años desde la adquisición de otro vehículo en análogas condiciones.

No obstante, este requisito no se exigirá en el supuesto de siniestro total de los vehículos, certificado por la entidad aseguradora o cuando se justifique la baja definitiva de los vehículos.

No se considerarán adquiridos en análogas condiciones, los vehículos adquiridos para

el transporte habitual de personas con discapacidad en silla de ruedas o con movilidad reducida, por personas jurídicas o entidades que presten servicios sociales de promoción de la autonomía personal y de atención a la dependencia a que se refiere la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las personas en situación de dependencia, así como servicios sociales a que se refiere la Ley 13/1982, de 7 de abril, de integración social de los minusválidos, siempre y cuando se destinen al transporte habitual de distintos grupos definidos de personas o a su utilización en distintos ámbitos territoriales o geográficos de aquéllos que dieron lugar a la adquisición o adquisiciones previas.

En todo caso, el adquirente deberá justificar la concurrencia de dichas condiciones distintas a las que se produjeron en la adquisición del anterior vehículo o vehículos.

2º Que no sean objeto de una transmisión posterior por actos inter vivos durante el plazo de cuatro años siguientes a su fecha de adquisición.

2. La aplicación del tipo impositivo previsto en el artículo 91.Dos.1.4.º, segundo párrafo, de la Norma del Impuesto requerirá el previo reconocimiento del derecho por la Diputación Foral de Álava, iniciándose mediante solicitud suscrita tanto por el adquirente como por la persona con discapacidad. Dicho reconocimiento, caso de producirse, surtirá efecto desde la fecha de su solicitud.

Se deberá acreditar que el destino del vehículo es el transporte habitual de personas con discapacidad en silla de ruedas o con movilidad reducida. Entre otros medios de prueba serán admisibles los siguientes:

a) La titularidad del vehículo a nombre de la persona con discapacidad.

b) Que el adquirente sea cónyuge de la persona con discapacidad o tenga una relación de parentesco en línea directa o colateral hasta del tercer grado inclusive.

c) Que el adquirente esté inscrito como pareja de hecho de la persona con discapacidad en el Registro de parejas o uniones de hecho de la Comunidad Autónoma de residencia.

d) Que el adquirente tenga la condición de tutor, representante legal o guardador de hecho de la persona con discapacidad.

e) Que el adquirente demuestre la convivencia con la persona con discapacidad mediante certificado de empadronamiento o por tener el domicilio fiscal en la misma vivienda.

f) En el supuesto de que el vehículo sea adquirido por una persona jurídica, que la misma esté desarrollando actividades de asistencia a personas con discapacidad o, en su caso, que cuente dentro de su plantilla con trabajadores con discapacidad contratados que vayan a utilizar habitualmente el vehículo.

La discapacidad o la movilidad reducida se deberá acreditar mediante certificado o resolución expedido por el Instituto de Mayores y Servicios Sociales (IMSERSO) o por el órgano competente correspondiente.

No obstante, se considerarán afectados por una discapacidad igual o superior al 33 por ciento:

a) Los pensionistas de la Seguridad Social que tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente total, absoluta o de gran invalidez.

b) Los pensionistas de clases pasivas que tengan reconocida una pensión de jubilación o retiro por incapacidad permanente para el servicio o inutilidad.

c) Cuando se trate de personas con discapacidad cuya incapacidad sea declarada judicialmente. En este caso, la discapacidad acreditada será del 65 por ciento aunque no alcance dicho grado.

Se considerarán personas con movilidad reducida:

a) Las personas ciegas o con deficiencia visual y, en todo caso, las afiliadas a la Organización Nacional de Ciegos Españoles (ONCE) que acrediten su pertenencia a la misma mediante el correspondiente certificado.

b) Los titulares de la tarjeta de estacionamiento para personas con discapacidad emitidas por las Corporaciones Locales o, en su caso, por las Comunidades Autónomas, quienes en todo caso, deberán contar con el certificado o resolución expedido por el Instituto de Mayores y Servicios Sociales (IMSERSO) u órgano competente correspondiente, acreditativo de la movilidad reducida.

3. En las importaciones, el reconocimiento del derecho corresponderá a la aduana por la que se efectúe la importación.

4. Los sujetos pasivos que realicen las entregas de vehículos para el transporte habitual de personas con discapacidad en silla de ruedas o con movilidad reducida a que se refiere el segundo párrafo del artículo 91.Dos.1.4º de la Norma del Impuesto sólo podrán aplicar el tipo impositivo reducido cuando el adquirente acredite su derecho mediante el documento en el que conste el pertinente acuerdo de la Diputación Foral de Álava, el cual deberá conservarse durante el plazo de prescripción”.

La aplicación del tipo impositivo reducido regulado en el artículo 91, apartado dos.1, número 4º de la Norma está prevista para el transporte habitual de las personas mencionadas en dicho precepto, es decir, personas con minusvalía en silla de ruedas o con movilidad reducida. La habitualidad debe entenderse según el sentido usual de la palabra, es decir, la realización de una actividad o una serie de actos de manera ordinaria o frecuente, como un hábito.

El Diccionario de la Real Academia Española define hábito como “modo especial de proceder o conducirse adquirido por repetición de actos iguales o semejantes, u originado por tendencias instintivas”. Por tanto, a los efectos

de la aplicación de la regla objeto de consulta, se entiende por transporte habitual el que se produce de manera repetida y continuada. No se considerará como transporte habitual el realizado de manera extraordinaria.

De acuerdo con todo lo anterior, la aplicación del derecho a la aplicación del tipo impositivo del 4 por ciento en la adquisición de un vehículo autocaravana está condicionada a la solicitud y obtención del reconocimiento de dicho derecho por la Diputación Foral de Álava y al cumplimiento de los requisitos regulados en el artículo 91.Dos.1, número 4º de la Norma y en el artículo 26 bis del Reglamento de dicho Impuesto, en particular, la acreditación por parte de la consultante que el destino de dicho vehículo es el transporte habitual de persona con movilidad reducida, aunque en el caso consultado todo hace indicar que no se cumple con el requisito de la habitualidad en tanto que se utilizaría en fechas festivas, utilizándose otro vehículo para el transporte ordinario, con lo que el tipo impositivo sería el 21%.

2.- El Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 1/1999, de 16 de febrero, que aprueba la Normativa Reguladora de los Impuestos Especiales, en su artículo 71.1, letra d) establece la exención del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte para la primera matriculación definitiva o, en su caso, la circulación o utilización en España de:

“d) Los vehículos automóviles matriculados a nombre de minusválidos para su uso exclusivo, siempre que concurran los siguientes requisitos:

1.º) Que hayan transcurrido al menos cuatro años desde la matriculación de otro vehículo en análogas condiciones. No obstante, este requisito no se exigirá en supuestos de siniestro total de los vehículos, debidamente acreditado.

2.º) Que no sean objeto de una transmisión posterior por actos “inter vivos” durante el plazo de los cuatro años siguientes a la fecha de su matriculación”.

Por tanto, resultará exenta del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte la primera matriculación definitiva de una autocaravana a nombre de la persona minusválida y siempre que sea para su uso exclusivo y hayan transcurrido al menos cuatro años desde la matriculación por parte de la persona minusválida de otro vehículo acogiendo a esta exención.

CONSULTA 2019.1.3.3. IVA: Sujeción al impuesto de una tipología diversa de servicios prestados por una sociedad pública que da cobertura a las necesidades generales en materia de sistemas de información y de telecomunicaciones. Alcance de la ampliación de la no sujeción al IVA (incorporada a la regulación del IVA mediante la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público), relativa a las prestaciones de servicios entre sociedades íntegramente participadas por la Admón. pública.

HECHOS PLANTEADOS

La consultante es una Sociedad Pública sujeta a normativa foral alavesa que se constituyó para dar cobertura a las necesidades generales en materia de sistemas de información y de telecomunicaciones de la Administración General de la Comunidad Autónoma del País Vasco y de sus Organismos Autónomos, conforme a lo establecido en el Decreto 35/1997, de 18 de febrero, por el que se regula la planificación, organización, distribución de funciones y modalidades de gestión de la prestación de sistemas de información y telecomunicaciones.

La Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, establece una nueva redacción del artículo 7.8º del Ley 37/1992, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Como consecuencia de dicha modificación a la consultante se le plantean dudas de la tributación por el Impuesto sobre el Valor Añadido en determinadas operaciones que realiza.

CUESTIÓN PLANTEADA

Sujeción o no al Impuesto sobre el Valor Añadido de los siguientes servicios prestados por la consultante (no de telecomunicaciones) en los términos expuestos en el escrito de consulta:

1.- Los prestados en virtud de convenio de colaboración con Eusko Legelbitzarra-

Parlamento Vasco, que consideran que a efectos de la no sujeción se puede asimilar a la administración de la CAE. Por su parte, desde dicho ente se manifiesta que se sujetan a Ley de Contratos del Sector Público.

2.- Los derivados de los convenios de colaboración suscritos por la Sociedad Pública consultante con sociedades públicas o entes no pertenecientes íntegramente a la Administración General de la CAE. En particular, con la Sociedad de Transformación Competitiva, S.A. (Spri) y con Empresa de Certificación y Servicios Izenpe, S.A.

3.- Los que se efectúan en cumplimiento de los convenios suscritos con sociedades públicas íntegramente participadas por la administración general de la CAE, aunque en ocasiones de forma indirecta, tales como los firmados con Itelazpi, S.A., Euskal Telebista-Televisión Vasca, S.A. y Eusko Trenbideak-Ferrocarriles Vascos, S.A.

4.- Los realizados en virtud de los convenios de colaboración suscritos con ITZARRI EPSV, que según manifiestan no forma parte de la Administración General de la CAE ni se encuentra íntegramente participada por ésta.

5.- Los prestados en cumplimiento de convenios de colaboración suscritos con el Consorcio de Haurreskolak, que según manifiestan tienen la consideración de entidad pública empresarial, y que no se encuentran íntegramente participada por la Administración General de la CAE.

CONTESTACIÓN

1.1- El artículo 4.Uno del Decreto Foral Normativo 12/1993, de 19 de enero, que aprueba la Norma del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, Norma), establece 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"*.

El artículo 5 de Norma dispone, en cuanto al concepto de empresario o profesional, lo siguiente:

“Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Norma, se reputarán empresarios o profesionales:

a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

(...)

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.

(...).”

Estos preceptos son de aplicación general y, por tanto, también a las Administraciones Públicas que, consecuentemente, tendrán la condición de empresario a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando ordenen un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial o profesional, sea de fabricación, comercio, de prestación de servicios, etc., mediante la realización continuada de entregas de bienes

o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad, siempre que las mismas se realizasen a título oneroso.

Por otra parte, en relación con la sujeción de las operaciones efectuadas por las Administraciones Públicas, el artículo 7.8º de la Norma, establece que no estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido determinadas entregas de bienes y prestaciones de servicios.

En relación con dicho artículo hay que tener en cuenta que el apartado 8 de la disposición final 10.1 de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, estableció con efectos 10 de noviembre de 2017 una nueva redacción del artículo 7.8º de la Ley 37/1992, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido y que dicha disposición es de aplicación en el Territorio Histórico de Álava según lo dispuesto el Decreto Foral Normativo 1096/1992, de 30 de diciembre, aunque no se haya incorporado a la normativa tributaria alavesa esa nueva redacción.

La redacción del artículo 7.8º de la Ley 37/1992 queda de la siguiente manera:

“8.º A) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por las Administraciones Públicas, así como las entidades a las que se refieren los apartados C) y D) de este número, sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria.

B) A estos efectos se considerarán Administraciones Públicas:

a) La Administración General del Estado, las Administraciones de las Comunidades Autónomas y las Entidades que integran la Administración Local. b) Las Entidades Gestoras y los Servicios Comunes de la Seguridad Social.

c) Los Organismos Autónomos, las Universidades Públicas y las Agencias Estatales.

d) Cualesquiera entidad de derecho público con personalidad jurídica propia, dependiente de las anteriores que, con independencia funcional o con una especial autonomía reconocida por la Ley tengan atribuidas funciones de regulación o control de carácter externo sobre un determinado sector o actividad.

No tendrán la consideración de Administraciones Públicas las entidades públicas empresariales estatales y los organismos asimilados dependientes de las Comunidades Autónomas y Entidades locales.

C) No estarán sujetos al Impuesto los servicios prestados en virtud de los encargos ejecutados por los entes, organismos y entidades del sector público que ostenten, de conformidad con lo establecido en el artículo 32 de la Ley de Contratos del Sector Público, la condición de medio propio personificado del poder adjudicador que haya ordenado el encargo, en los términos establecidos en el referido artículo 32.

D) Asimismo, no estarán sujetos al Impuesto los servicios prestados por cualesquiera entes, organismos o entidades del sector público, en los términos a que se refiere el artículo 3.1 de la Ley de Contratos del Sector Público, a favor de las Administraciones Públicas de la que dependan o de otra íntegramente dependiente de estas, cuando dichas Administraciones Públicas ostenten la titularidad íntegra de los mismos.

E) La no consideración como operaciones sujetas al impuesto que establecen los dos apartados C) y D) anteriores será igualmente aplicable a los servicios prestados entre las entidades a las que se refieren los mismos, íntegramente dependientes de la misma Administración Pública.

F) En todo caso, estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios que las Administraciones, entes, organismos y entidades del sector público realicen en el ejercicio de las actividades que a continuación se relacionan:

a') Telecomunicaciones.

b') Distribución de agua, gas, calor, frío, energía eléctrica y demás modalidades de energía.

c') Transportes de personas y bienes.

(...)

m') Las de matadero".

En virtud de la nueva redacción del artículo 7.8º de la Ley 37/1992, de 28 noviembre, y que resulta aplicable con efectos 10 de noviembre de 2017 en el Territorio Histórico de Álava como ha quedado expuesto anteriormente, cabe concluir lo siguiente:

1.- Están sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido los servicios prestados a Eusko Legelbitzarra-Parlamento Vasco al tratarse de servicios prestados a una administración pública no dependiente de la administración general de la CAE y tampoco ostentar la condición de poder adjudicador.

2.- Los servicios que preste a sociedades públicas o entes no pertenecientes íntegramente a la Administración General de la CAE estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido. (Como son los efectuados para Sociedad de Transformación Competitiva, S.A. y con Empresa de Certificación y Servicios Izenpe, S.A.)

3.- Los que se realicen para sociedades públicas o entes íntegramente pertenecientes a la Administración General de la CAE, aunque sea indirectamente, resultarán no sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido en virtud de lo dispuesto en el artículo 7.8 de la Norma, como sucedería en principio en los prestados para Itelazpi, S.A., Euskal Telebista-Televisión Vasca, S.A. y Eusko Trenbideak-Ferrocarriles Vascos, S.A. Sin embargo, con objeto de mantener la neutralidad del Impuesto, y de no distorsionar su aplicación, los supuestos de no sujeción regulados en el artículo 7.8 de la Norma para los casos de prestaciones de servicios (no de entregas de bienes) entre entidades integrantes

de la misma Administración no resultan aplicables cuando la entidad adquirente emplea dichos servicios en el desarrollo por su parte de actividades empresariales sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido, y no en el ejercicio de funciones públicas. Todo ello, como se ha indicado, con objeto de mantener la neutralidad del Impuesto y de no distorsionar su aplicación, ya que, lo contrario llevaría a tener que considerar: 1) o bien que los IVAs soportados por la entidad que presta los servicios no resultan deducibles, aun cuando estén directamente relacionados con el desarrollo de una actividad empresarial por parte del destinatario de los mismos, sujeta y no exenta; 2) o bien que es dicho destinatario quien tiene derecho a deducir las cuotas soportadas por el prestador del servicio (posibilidad, ésta, no admitida por la normativa del Impuesto).

Asimismo, resultarán sujetos en cualquier caso los servicios relacionados en la letra F del artículo 7.8º de la Norma como pudieran ser los de telecomunicaciones o los de transporte de personas y mercancías.

4.- Los prestados a ITZARRI EPSV, en tanto que según manifiesta la consultante que no forma parte de la Administración General de la CAE ni se encuentra íntegramente participada por ésta, resultarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido.

5.- Estarán sujetos al Impuesto los servicios prestados al Consorcio de Haurreskolak, porque se trata de una Administración Pública que no depende íntegramente participada por la Administración General de la CAE. A estos efectos, la doctrina más autorizada y la jurisprudencia del Tribunal Supremo (entre otras, Sentencia de 30 de abril de 1999) entiende que los consorcios formados por Administraciones Públicas Territoriales y, dentro de éstas, fundamentalmente, entes locales, tienen la consideración de entidades no territoriales, en consecuencia, de Administraciones Públicas.

CONSULTA 2019.2.3.1. IVA: Obligaciones para las administraciones públicas en relación con el Suministro Inmediato de Información (SII).

La Administración Pública consultante, aunque venga obligada a llevar los libros-registro a través de la sede electrónica de Diputación Foral, mediante el suministro electrónico de los registros de facturación correspondientes a las actividades empresariales o profesionales, también tendrá la obligación de presentar la declaración informativa de operaciones con terceras personas, modelo 347, por las adquisiciones en general de bienes o servicios que efectúe al margen de las actividades empresariales o profesionales, así como por las subvenciones, auxilios o ayudas que conceda con cargo a sus presupuestos generales o que gestionen por cuenta de entidades u organismos no integrados en dicha Administración pública.

HECHOS PLANTEADOS

La administración consultante está obligada a la llevanza de los libros-registro del Impuesto sobre el Valor Añadido a través de la sede electrónica de esta Diputación Foral.

La normativa que regula la declaración de operaciones con terceras personas establece como no obligados a su presentación los que deben informar por vía electrónica de los citados libros. No obstante, también se señala que las Administraciones Públicas deben informar de las adquisiciones de bienes o servicios al margen de cualquier actividad empresarial o profesional, así como de las subvenciones, auxilios o las ayudas satisfechas.

CUESTIÓN PLANTEADA

1.- Si deben remitir a través de la sede electrónica de esta Diputación Foral los registros de las facturas recibidas por adquisiciones de bienes y servicios al margen de la actividad empresarial realizadas por parte de la administración consultante.

2.- Si debe presentar la declaración informativa de operaciones con terceras personas, modelo 347, por las facturas recibidas por adquisiciones de bienes y servicios al margen de la actividad empresarial

3.- Si tienen que presentar dicha declaración informativa con las subvenciones y ayudas satisfechas.

CONTESTACIÓN

1.- El artículo 62 del Decreto Foral 124/1993, de 27 de abril, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, Reglamento), en la redacción dada por el Decreto Foral 56/2017, de 5 de diciembre, de modificación de varios reglamentos tributarios para la introducción del suministro inmediato de información en el Impuesto sobre el Valor Añadido, establece lo siguiente:

“1. Los empresarios o profesionales y otros sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido deberán llevar, con carácter general y en los términos dispuestos por este Reglamento, los siguientes libros registros:

a) Libro registro de facturas expedidas.

b) Libro registro de facturas recibidas.

c) Libro registro de bienes de inversión.

d) Libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias.

(...)

6. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, los libros registro a que se refiere el apartado 1 de este artículo, deberán llevarse a través de la sede electrónica de Diputación Foral de Álava, mediante el suministro electrónico de los registros de facturación, por los y las empresarias o profesionales y otros sujetos pasivos del impuesto, que tengan un período de liquidación que coincida con el mes natural de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 71.3 del presente Reglamento”.

Por tanto, la obligación de la llevanza de los libros-registro del Impuesto sobre el Valor Añadido a través de la sede electrónica de Diputación Foral de Álava corresponde con carácter general a los empresarios o profesionales y en general sujetos pasivos de dicho Impuesto por los que corresponda la competencia inspectora del Impuesto sobre el Valor Añadido a esta Diputación Foral.

Por otra parte, el artículo 4.Uno del Decreto Foral Normativo 12/1993, de 19 de enero, que aprueba la Norma del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, Norma), establece 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 a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.”.

El artículo 4.Tres aclara que la sujeción al Impuesto se produce “con independencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o profesional o en cada operación en particular”.

El artículo 5 de la Norma establece, en cuanto al concepto de empresario o profesional, lo siguiente:

“Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Norma, se reputarán empresarios o profesionales:

a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

(...).

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.

(...)”.

Estos preceptos son de aplicación general y, por tanto, también a las Administraciones Públicas que, consecuentemente, tendrán la condición de empresarios a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando ordenen un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial o profesional, sea de fabricación, comercio, de prestación de servicios, etc., mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad, siempre que las mismas se realizasen a título oneroso.

Por el contrario, las Administraciones Públicas no actúan como empresarios o profesionales cuando no se dan las condiciones que establecen los artículos 4 y 5 de la Norma.

En relación con la sujeción de las operaciones efectuadas por las Administraciones Públicas, el artículo 7.8º de la Norma establece, con carácter general, la no sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido para las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por las Administraciones Públicas sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria.

Por tanto, las Administraciones Públicas pueden actuar como empresarios o profesionales y, por tanto, pueden estar obligados, si su período de liquidación es mensual, a llevar a través de la sede electrónica de Diputación Foral de Álava los libros-registros de IVA a los que se refiere el artículo 62.1 del Reglamento.

2.- Por su parte, el Decreto Foral 21/2009, de 3 de marzo, que regula la obligación de suministrar información sobre las operaciones con terceras personas, establece en su artículo 1.1, que “*las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades a que se refiere el apartado 3 del artículo 35 de dicha Norma, que desarrollan actividades empresariales o profesionales, deberán presentar una declaración anual relativa a sus operaciones con terceras personas.*

A estos efectos se considerarán actividades empresariales o profesionales todas las definidas como tales en el apartado Dos del artículo 5 del Decreto Foral Normativo 12/1993, de 19 de enero, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Asimismo, tendrán esta consideración las actividades realizadas por quienes sean calificados de empresarios o profesionales en el apartado Uno del artículo 5 del citado Decreto Foral Normativo del Impuesto sobre el Valor Añadido, con excepción de lo dispuesto en su letra e)”.

Asimismo, el artículo 1.2 de dicho Decreto Foral señala lo siguiente:

“Las personas y entidades a que se refieren los apartados 1 y 2 del artículo 91 de la Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria de Álava, incluirán también en la declaración anual de operaciones con terceras personas las adquisiciones en general de bienes o servicios que efectúen al margen de las actividades empresariales o profesionales, incluso aunque no realicen actividades de esta naturaleza.

Las entidades integradas en las distintas Administraciones públicas deberán incluir, además, en la declaración anual de operaciones con terceras personas, las subvenciones, auxilios o ayudas que concedan con cargo a sus presupuestos generales o que gestionen por cuenta de entidades u organismos no integrados en dichas Administraciones públicas.

(...)”.

El referido artículo 91 en sus apartados 1 y 2 disponen lo siguiente:

“1. Las autoridades, cualquiera que sea su naturaleza, los titulares de los órganos del Estado, de las Comunidades Autónomas, de los Territorios Históricos y de las Entidades Locales; los organismos autónomos y las entidades públicas empresariales; las cámaras y corporaciones, colegios y asociaciones profesionales; las mutualidades de previsión social; las demás entidades públicas, incluidas las gestoras de la Seguridad Social y quienes, en general, ejerzan funciones públicas, estarán obligados a suministrar a la Administración tributaria cuantos datos, informes y antecedentes con trascendencia tributaria recabe ésta mediante disposiciones de carácter general o a través de requerimientos concretos, y a prestarle, a ella y a sus agentes, apoyo, concurso, auxilio y protección para el ejercicio de sus funciones.

Asimismo, participarán en la gestión o exacción de los tributos mediante las advertencias, repercusiones y retenciones, documentales o pecuniarias, de acuerdo con lo previsto en la legislación vigente.

2. A las mismas obligaciones quedarán sujetos los partidos políticos, sindicatos y asociaciones empresariales”.

De conformidad con lo anterior, las Administraciones públicas, realicen o no actividades empresariales o profesionales, tienen que presentar en todo caso la declaración de operaciones con terceras personas por las adquisiciones en general de bienes o servicios que efectúen al margen de las actividades empresariales o profesionales, así como por las subvenciones, auxilios o ayudas que concedan con cargo a sus presupuestos generales o que gestionen por cuenta de entidades u organismos no integrados en dichas Administraciones públicas.

No obstante, el artículo 2, del Decreto Foral 21/2009, de 3 de marzo, en la redacción dada por el Decreto Foral 56/2017, de 5 de diciembre, de modificación de varios reglamentos tributarios para la introducción del suministro inmediato de información en el Impuesto sobre

el Valor Añadido, establece en su letra f) como no obligados a presentar la declaración anual:

“f) Los obligados tributarios a que se refiere el artículo 62.6 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Decreto Foral 124/1993, de 27 de abril.”

Llegados a este punto cabe plantearse si la excepción a la presentación de la declaración de operaciones con terceras personas prevista en la letra f) del artículo 2 del Decreto Foral 21/2009, de 3 de marzo, afecta o no a las adquisiciones en general de bienes o servicios que efectúen las administraciones públicas al margen de las actividades empresariales o profesionales y a las subvenciones, auxilios o ayudas que concedan con cargo a sus presupuestos generales o que gestionen por cuenta de entidades u organismos no integrados en dicha Administración Pública.

La Orden Foral 703/2017, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 26 de diciembre, de regulación de las especificaciones normativas y técnicas que desarrollan la llevanza de los libros registro del Impuesto sobre el Valor Añadido a través de la sede electrónica de la Diputación Foral de Álava, en su artículo 3.2 letra c), establece que, *“Las personas o entidades a que se refiere los apartados 1 y 2 del artículo 91 de la Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria del Territorio Histórico de Álava, deberán informar de las adquisiciones de bienes o servicios al margen de cualquier actividad empresarial o profesional en los términos previstos en el artículo 3.3 del Decreto Foral 21/2009, de 3 de marzo, que regula la obligación de suministrar información con terceras personas”.* Por el contrario, no hace alusión a que deban informar de las subvenciones, auxilios u organismos no integrados en dicha Administración Pública.

Por tanto la consultante estando obligada a llevar los libros-registro a través de la sede electrónica de Diputación Foral de Álava, informará mediante el suministro electrónico de los registros de facturación correspondientes a las actividades empresariales o profesionales, así como, en virtud de la citada Orden Foral,

de los relativos a las adquisiciones de bienes o servicios al margen de cualquier actividad empresarial o profesional.

Por lo que respecta a las subvenciones, auxilios o ayudas que conceda con cargo a sus presupuestos generales o que gestionen por cuenta de entidades u organismos no integrados en dicha Administración Pública, carecería de sentido que las Administraciones Públicas que no están obligadas a la llevanza de libros-registro de IVA a través de la sede electrónica de esta Diputación Foral informasen a la Hacienda Foral de las mismas, y por el contrario, las que sí están obligadas no informasen a la Hacienda Foral de esta operaciones. Al respecto, no hay ninguna dispensa expresa en el articulado del Decreto Foral 21/2009.

Además, hay que tener en cuenta que el artículo 3 del Decreto Foral 21/2009, relativo al contenido de la declaración anual de operaciones con terceras personas, excluye en su punto 2 letra i) de informar en la misma de todas aquellas operaciones respecto de las que exista una obligación periódica de suministro de información a la Administración tributaria mediante declaraciones específicas diferentes a la regulada en este Decreto Foral y cuyo contenido sea coincidente. Esto es, que lo que se pretende es que sólo se tenga que informar en la declaración de operaciones con terceras personas de las operaciones de las que la Administración no dispone de información mediante otras declaraciones, pero por el resto sí deben consignarse en dicha declaración, como son las adquisiciones en general de bienes o servicios que efectúe al margen de las actividades empresariales o profesionales, así como por las subvenciones, auxilios o ayudas que conceda con cargo a sus presupuestos generales o que gestionen por cuenta de entidades u organismos no integrados en dicha Administración pública.

En consecuencia, cabe concluir que la consultante aunque venga obligada a llevar los libros-registro a través de la sede electrónica de Diputación Foral de Álava, mediante

el suministro electrónico de los registros de facturación correspondientes a las actividades empresariales o profesionales, también tendrá la obligación de presentar la declaración informativa de operaciones con terceras personas, modelo 347, por las adquisiciones en general de bienes o servicios que efectúe al margen de las actividades empresariales o profesionales, así como por las subvenciones, auxilios o ayudas que conceda con cargo a sus presupuestos generales o que gestionen por cuenta de entidades u organismos no integrados en dicha Administración pública.

CONSULTA 2019.2.3.2. IVA: Tratamiento fiscal a efectos del IVA de las ejecuciones de obra realizadas por el consultante, persona física, en relación con la rehabilitación integral de un inmueble de su propiedad, en principio para uso particular, pero que posteriormente y antes de finalizar su ejecución, se decide cambiar el destino de una de las dos viviendas previstas tras la rehabilitación y destinarla a la venta, formalizándose un contrato privado de venta y percibiendo un pago anticipado.

HECHOS PLANTEADOS

AGQ con domicilio en Donostia-San Sebastián, presenta ante el Servicio del Impuesto sobre el Valor añadido de la Hacienda Foral de Bizkaia y de la Hacienda Foral de Gipuzkoa la siguiente consulta relacionada con una rehabilitación de viviendas que se encuentra realizando:

Persona física, con domicilio fiscal en Gipuzkoa inicia en el año 2016 la rehabilitación integral de un caserío en Bizkaia. La rehabilitación implica dos viviendas destinadas al uso particular. Como la rehabilitación cumple los requisitos establecidos en el artículo 91.Uno.3.1º de la Ley del IVA, las ejecuciones de obra con o sin aportación de materiales contratados directamente con los contratistas, le han sido facturadas con unos porcentajes de IVA del 10% y el resto de servicios y entregas de bienes al 21%.

La mencionada rehabilitación ha tenido varias pausas y, en el 2018, aún pendiente de finalizar, se decide cambiar el destino de una de las viviendas y destinarla a la venta. En agosto del 2018 se realiza el contrato privados de venta y percibe un pago anticipado al que se le ha aplicado el IVA del 10% en virtud del artículo 91.Uno.1.7º de la Ley del IVA. La entrega de la vivienda se efectuará una vez finalizada la rehabilitación.

CUESTIÓN PLANTEADA

Al cambiarse el destino de la vivienda y dedicarlo a la venta,

- ¿procede aplicar el artículo 84.1.f) de inversión del sujeto pasivo a las ejecuciones de obra realizadas a partir de agosto de 2018?
- ¿procede aplicar el artículo 84.1.f) de inversión del sujeto pasivo a las ejecuciones de obra realizadas con anterioridad a agosto de 2018 y solicitar la rectificación de las facturas emitidas a los empresarios que realizaron las mismas y la devolución del IVA repercutido, ya que no ha transcurrido el plazo de 4 años desde que fueron emitidas?
- ¿son deducibles los importes de IVA soportados en las ejecuciones de obra anteriores a agosto de 2018, en el caso en el que no proceda la rectificación de las facturas?

Al destinar una vivienda a la venta y otra al uso particular y teniendo un porcentaje de comunidad del 50% cada una:

- ¿qué porcentaje de deducción procede aplicar a los importes de IVA soportados y a los importes de IVA ingresados en virtud de la inversión del sujeto pasivo del artículo 84.1.f)? ¿el 50%?

Se presenta la consulta en la Hacienda Foral de Bizkaia y de Gipuzkoa ya que afecta a las ambas administraciones:

- Al tener el promotor domicilio fiscal en Gipuzkoa.
- Al tener la mayoría de los empresarios que han efectuado las ejecuciones de obra domicilio fiscal en Bizkaia.

CONTESTACIÓN

El artículo 4, uno, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, Ley del IVA), dispone que:

“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”.

El artículo 5 de la Ley del IVA define el concepto de empresario o profesional en los siguientes términos:

“Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:

a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

(...)

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.

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 (...).”.

El artículo 27, apartados 1 y 2 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, dispone lo siguiente:

“1. Quienes no viniesen desarrollando con anterioridad actividades empresariales o profesionales, y efectúen adquisiciones o importaciones de bienes o servicios con la intención de destinarlos a la realización de tales actividades, deberán poder acreditar los elementos objetivos que confirmen que, en el momento en que efectuaron dichas adquisiciones o importaciones, tenían esa intención, pudiendo serles exigida tal acreditación por la Administración tributaria.

2. La acreditación a la que se refiere el apartado anterior podrá ser efectuada por cualesquiera 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 (...).

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 habersolicitado 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.

3. Si el adquirente o importador de los bienes o servicios a que se refiere el apartado 1 de este artículo no puede acreditar que en el momento en que adquirió o importó dichos bienes o servicios lo hizo con la intención de destinarlos a la realización de actividades empresariales o profesionales, dichas adquisiciones o importaciones no se considerarán efectuadas en condición de empresario o profesional y, por tanto, no podrán ser objeto de deducción las cuotas del Impuesto que soporte o satisfaga con ocasión de dichas operaciones, ni siquiera en el caso en que en un momento posterior a la adquisición o importación de los referidos bienes o servicios decida destinarlos al ejercicio de una actividad empresarial o profesional (...)."

Por otra parte, el artículo 93, apartado cuatro, de la Ley del IVA establece que:

"Cuatro. No podrán ser objeto de deducción, en ninguna medida ni cuantía, las cuotas

soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios efectuadas sin la intención de utilizarlos en la realización de actividades empresariales o profesionales, aunque ulteriormente dichos bienes o servicios se afecten total o parcialmente a las citadas actividades".

De lo expuesto anteriormente se desprende que tendrá carácter de empresario a efectos del IVA la persona física que promueva la construcción o rehabilitación de una edificación destinada, en todo caso, a su venta, adjudicación o cesión, aunque sea ocasionalmente. La condición de empresario o profesional se adquirirá 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 la actividad. Por el contrario, no debe ser calificado como empresario el particular promotor que promueve la construcción o rehabilitación de una edificación para uso propio, aunque posteriormente decida venderla a un tercero.

En el escrito de consulta se indica que la consultante inició en el año 2016 la rehabilitación de un caserío del que resultaban dos viviendas destinadas al uso particular. Añade que las ejecuciones de obra contratadas directamente con los contratistas le fueron facturadas con el IVA correspondiente. Posteriormente, en el año 2018, aún pendiente de finalizar la obra, decidió cambiar el destino de una de las viviendas y destinarla a la venta, firmando en agosto de 2018 un contrato privado de venta y dándose de alta en el Censo de empresarios de la Hacienda Foral de Gipuzkoa como promotor de edificaciones.

Dado que la consultante, según se desprende del escrito de consulta, promovió la rehabilitación del caserío del que resultaban dos viviendas con la intención de destinarlas exclusivamente al uso propio, no para la venta ni para la cesión por cualquier título y no había voluntad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, no procede calificarle de empresario por dicha operación. Por lo tanto, la operación de venta posterior de una de las viviendas

no estará sujeta al IVA al no ser realizada por empresario o profesional en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional.

Respecto a la aplicación de la denominada regla de inversión del sujeto pasivo a las ejecuciones de obra realizadas, el artículo 84, uno, 2º f) de la Ley del IVA establece que:

“Uno. Serán sujetos pasivos del Impuesto:

(...)

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

(...)

Cuando se trate de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, así como las cesiones de personal para su realización, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista que tengan por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.

Lo establecido en el párrafo anterior será también de aplicación cuando los destinatarios de las operaciones sean a su vez el contratista principal u otros subcontratistas en las condiciones señaladas (...).”

Por lo tanto, para la aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo el destinatario de la operación deberá ser, en todo caso, empresario o profesional. En este caso este requisito no se cumple por lo que no procederá la aplicación de la inversión del sujeto pasivo a las ejecuciones de obra objeto de consulta.

En cuanto a la deducibilidad del IVA soportado en las obras de rehabilitación, el artículo 93 de la Ley del IVA dispone que:

“Uno. Podrán hacer uso del derecho a deducir los sujetos pasivos del Impuesto que tengan la condición de empresarios o profesionales de conformidad con lo dispuesto en el artículo

5 de esta Ley y hayan iniciado la realización habitual de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a sus actividades empresariales o profesionales.

No obstante, lo dispuesto en el párrafo anterior, las cuotas soportadas o satisfechas con anterioridad al inicio de la realización habitual de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a sus actividades empresariales o profesionales podrán deducirse con arreglo a lo dispuesto en los artículos 111, 112 y 113 de esta Ley (...).”

Dado que la consultante no tiene la condición de empresario o profesional no podrá deducir el IVA soportado en las citadas obras de rehabilitación, en ninguna medida ni cuantía.

