

CONSULTA 2019.7.3.1. IRPF, IVA: Ten relación a la promoción o adquisición por asociaciones sin ánimo de lucro de conjuntos residenciales para la satisfacción de las necesidades de vivienda de sus asociados se consulta:

- 1) Tratamiento en el IRPF de la cuantía inicial para acceder a la condición de socio y de las cantidades abonadas como canon o renta social por el derecho de uso de la vivienda.**
- 2) Tributación por IVA de las cantidades anticipadas, de los cánones por el uso que tienen que pagar de manera periódica los socios o cooperativistas y de la transmisión de viviendas de la constructora a la cooperativa o asociación.**

HECHOS PLANTEADOS

La disposición adicional tercera de la Ley 3/2015, de 18 de junio, de Vivienda, regula la promoción o adquisición por asociaciones sin ánimo de lucro de conjuntos residenciales, en inmueble único, para la satisfacción de las necesidades de vivienda de sus asociados, en régimen de cesión de uso.

Para acceder como socio a la asociación habrá de abonarse un importe económico, fijado por los órganos de gobierno, en función de los costes de la promoción y de mantenimiento del inmueble.

Una vez construido el inmueble el socio gozará de un derecho de uso de la vivienda de carácter indefinido, y transmisible "mortis causa" por el que, en contraprestación, abonará un canon o renta social establecido por la asociación de acuerdo con los costes de promoción, construcción, amortización, mantenimiento, mejoras y conceptos asimilables correspondientes al inmueble residencial.

El conjunto inmobiliario propiedad de la asociación se mantendrá permanente e indefinidamente en la titularidad de la asociación, no pudiendo transformarse en propiedad horizontal o cualesquiera otros regímenes privados de propiedad.

CUESTIÓN PLANTEADA

Tratamiento en el IRPF de la cuantía inicial para acceder a la condición de socio y de las cantidades abonadas como canon o renta social por el derecho de uso de la vivienda.

Tributación por IVA de:

- Las cantidades anticipadas.
- Cánones por el uso que tienen que pagar de manera periódica los socios o cooperativistas.
- Transmisión de viviendas de la constructora a la cooperativa o asociación.

CONTESTACIÓN

A.- TRIBUTOS DIRECTOS.

Daremos por sentado que el motivo de la consulta, en lo que respecta al IRPF, se circunscribe a si las cantidades abonadas (entrada y cánones) por los socios de la asociación pueden dar derecho a aplicar las deducciones por vivienda habitual reguladas en el Capítulo IV del Título VII de las respectivas Normas Forales del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Norma Foral 33/2013, de 27 de noviembre, en Araba/Álava, Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, en Bizkaia y Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, en Gipuzkoa).

Por lo que respecta a la posibilidad de aplicación la deducción por alquiler de vivienda habitual del artículo 86 de las Normas Forales del IRPF

("Los contribuyentes que satisfagan durante el período impositivo cantidades por el alquiler de su vivienda habitual podrán aplicar una deducción del 20 por ciento de las cantidades satisfechas en el período impositivo, con un límite de deducción de 1.600 euros anuales"), hay que señalar que el citado precepto exige como premisa la existencia de un contrato de arrendamiento, o alquiler, y que el mismo tenga por objeto la vivienda del contribuyente. Requisitos que no concurren en el supuesto planteado porque la relación contractual que se establece entre los socios, que abonan el canon o renta por el derecho de uso, y la asociación promotora no reúne las características propias de los contratos de arrendamiento de vivienda regulados en la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos.

Por otra parte, respecto a la deducción por adquisición de vivienda habitual, el artículo 87 de las Normas Forales del Impuesto dispone:

"1. Los y las contribuyentes podrán aplicar una deducción del 18 por ciento de las cantidades invertidas en la adquisición de vivienda habitual durante el período impositivo, incluidos los gastos originados por dicha adquisición que hayan corrido a su cargo.

Asimismo, podrán aplicar una deducción del 18 por ciento de los intereses satisfechos en el período impositivo por la utilización de capitales ajenos para la adquisición de dicha vivienda habitual, incluidos los gastos originados por la financiación ajena que hayan corrido a su cargo.

(...)

A los efectos de esta deducción se entenderá por adquisición de vivienda la adquisición de la plena propiedad de la misma, sin que tal consideración quede desvirtuada porque esta propiedad se comparta con otros cotitulares.

2. La deducción máxima anual, por la suma de los conceptos a que se refieren los dos primeros párrafos del apartado 1 anterior, será de 1.530 euros.

(...)

3. La suma de los importes deducidos por cada contribuyente por los conceptos a que se refiere el apartado 1 anterior, a lo largo de los sucesivos períodos impositivos, no podrá superar la cifra de 36.000 euros minorada, en su caso, en el resultado de aplicar el 18 por ciento al importe de la ganancia patrimonial exenta por reinversión en los términos previstos en el artículo 49 de esta norma foral".

Del precepto transcrito se deduce que la deducción requiere la adquisición de la plena propiedad de la totalidad o parte de una vivienda que constituya la residencia habitual del contribuyente.

Pues bien, en el supuesto planteado en la presente consulta los socios con sus desembolsos solo obtienen un derecho de uso indefinido sobre una vivienda, pero no adquieren la plena propiedad de la misma, cuya titularidad se mantiene en la asociación. Por lo tanto, los socios no tendrán derecho a practicar la deducción por adquisición de vivienda habitual.

En resumen, las personas que accedan a la condición de socios de las asociaciones sin ánimo de lucro que se constituyan para la promoción o adquisición de un conjunto de viviendas, para la satisfacción de las necesidades de vivienda de sus asociados, en régimen de cesión de uso, no podrán aplicar las deducciones por vivienda habitual reguladas en la normativa foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por las cantidades que abonen como cantidades anticipadas ni como canon o renta por la cesión del derecho de uso.

B.- TRIBUTOS INDIRECTOS.

1.- De acuerdo con lo establecido en el artículo 4.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, y Normas Forales del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, Norma), estarán sujetas al citado tributo 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.

El artículo 5 de la Norma considera empresarios o profesionales, entre otros, a quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo y en particular a los arrendadores de bienes.

Por su parte el artículo 11 de la Norma señala que a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que de acuerdo con la Norma no tenga la consideración de entrega de bienes, en particular, en su apartado dos, se considerarán prestaciones de servicios:

" (...)

2º. *Los arrendamientos de bienes, industria o negocio, empresas o establecimientos mercantiles, con o sin opción de compra.*

3º. *Las cesiones de uso o disfrute de bienes.*

(...)"

Por otra parte el artículo 20.Uno 23º de la Norma, dispone que estarán exentas de este Impuesto las siguientes operaciones:

"23º. *Los arrendamientos que tengan la consideración de servicios con arreglo a lo dispuesto en el artículo 11 de la Norma y la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute, que tengan por objeto los siguientes bienes:*

(...)

b) Los edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas o a su posterior arrendamiento por entidades gestoras de programas públicos de apoyo a la vivienda o por sociedades acogidas al régimen especial de Entidades dedicadas al arrendamiento de

viviendas establecido en el Impuesto sobre Sociedades. La exención se extenderá a los garajes y anexos accesorios a las viviendas y los muebles, arrendados conjuntamente con aquéllos.

La exención no comprenderá:

f') Los arrendamientos de edificios o parte de los mismos para ser subarrendados, con excepción de los realizados de acuerdo con lo dispuesto en la letra b) anterior.

(...)"

Además, hay que tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 91.Uno.1.7º de la Norma, que señala que en *"lo relativo a esta Norma no tendrán la consideración de anexos a viviendas los locales de negocio"*.

De acuerdo con lo anterior estarán sujetas pero exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido las cesiones de uso de viviendas y de sus garajes y anexos accesorios que realicen las asociaciones y las cooperativas a sus beneficiarios, siempre y cuando no se presten servicios complementarios propios de la industria hotelera. Por el contrario, las cesiones de los locales de negocio estarán sujetas y no exentas de dicho tributo y el tipo impositivo aplicable será, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 90 y 91 de la Norma, el 21%.

La determinación de la base imponible de la cesión de los locales, teniendo en cuenta que en este caso se presta servicios de diferente naturaleza (exentos, los de cesiones de uso de viviendas y de sus garajes y anexos accesorios y no exentos, los de cesión de locales de negocio) y por un precio único compuesto de las cantidades anticipadas como los cánones periódicos, según lo dispuesto en el artículo 79.Dos de la Norma, deberá realizarse en proporción al valor de mercado de los servicios prestados.

Por otra parte, las cooperativas o asociaciones van a realizar operaciones, algunas de las

cuales generan el derecho a la deducción del impuesto soportado (cesiones de locales) y otras no (cesiones de uso de viviendas y de sus garajes y anexos accesorios y no exentos), según lo establecido en el artículo 94.Uno de la Norma. Por tanto, deberán aplicar la regla de prorrata en los términos previstos por los artículos 102 y siguientes de la Norma.

2.- Por lo que respecta a la transmisión de las viviendas y anexos accesorios por parte de la constructora y teniendo en cuenta su condición de empresario o profesional, según lo dispuesto en el artículo 5 de la Norma estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, hay que tener también en consideración que el artículo 20. Uno.22º de la Norma establece que estarán exentas del citado Impuesto *“Las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación.”*

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

Por tanto, en la medida que la transmisión de las viviendas y sus anexos por parte de la constructora a las cooperativas o asociaciones tenga la consideración de primera entrega, según lo dispuesto en el artículo 20.Uno.22º de la Norma, estará sujeta y no exenta por el Impuesto sobre el Valor Añadido.

En cuanto al tipo aplicar, el artículo 91.Uno.1.7º de la Norma señala que se aplicará el tipo del 10 por ciento a las entregas de los edificios o partes de los mismos aptos para su utilización como viviendas, incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades, y anexos en ellos situados que se transmitan conjuntamente.

Por tanto, y dado que el escrito de consulta se refiere a las ventas que realizan las constructoras, esto es, a la transmisión de la propiedad por parte del constructor que también actúa como promotor, se aplicará el tipo del 10% a las entregas que realice la constructora de viviendas, de sus garajes y anexos accesorios, y siempre y cuando no sean calificadas administrativamente como de protección oficial de régimen especial, a las que sería aplicable a estas últimas el tipo del 4%, conforme al artículo 91.Dos.1.6º de la Norma.

En el caso que la consulta se refiera al supuesto de que las cooperativas o asociaciones actúen como promotores de las edificaciones y encarguen a las constructoras las ejecuciones de obras, las mismas estarían sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido y en ellas el sujeto pasivo serían las cooperativas o asociaciones, según lo dispuesto en el artículo 84.Uno.2º f) de la Norma. Por último, el tipo impositivo aplicable sería del 10%, conforme al artículo 91.Uno.3 de la Norma, y siempre y cuando la promoción no sea calificada administrativamente como de protección oficial de régimen especial, a las que sería aplicable a estas últimas el tipo del 4%, conforme al artículo 91.Tres de la Norma.

CONSULTA 2020.2.3.1. IVA: Un centro público de formación profesional que desarrolla acciones y proyectos de innovación aplicada en colaboración con empresas consulta:

- 1) Si las actividades que lleva a cabo pueden ampararse en la exención regulada en el artículo 20.Uno 9º de la Norma Foral del IVA.**
- 2) En caso de que las citadas actividades no se encuentren exentas, cómo debe proceder respecto de las mismas en lo que se refiere al IVA, teniendo en cuenta que dispone de un NIF propio.**

HECHOS PLANTEADOS

El consultante es un centro público de formación profesional radicado en Bizkaia que, conforme a lo establecido en la Ley 4/2018, de 28 de junio, de Formación Profesional del País Vasco, se encuentra facultado para el desarrollo de acciones y proyectos de innovación aplicada en colaboración con las empresas de su entorno (fundamentalmente, PYMEs). A través de la ejecución de las citadas colaboraciones, se posibilita la realización de aportaciones concretas desde la formación profesional a la cadena de valor de las empresas, con el objetivo de optimizar y mejorar sus procesos productivos y los productos que fabrican, pero también la adquisición de conocimiento en los centros, como consecuencia de las labores de investigación efectuadas por el profesorado asignado a los distintos proyectos, quienes, a su vez, elaboran material didáctico en el que se recopilan las experiencias desarrolladas para compartirlo con los demás centros integrados de formación profesional, y así contribuir en definitiva a mejorar y actualizar continuamente la oferta educativa de cada centro.

CUESTIÓN PLANTEADA

Desea conocer:

- 1) Si las actividades que lleve a cabo en el

marco de los convenios de colaboración descritos pueden ampararse en la exención regulada en el artículo 20.Uno 9º de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

- 2) En caso de que las citadas actividades no se encuentren exentas, cómo debe proceder respecto de las mismas en lo que se refiere al Impuesto sobre el Valor Añadido, teniendo en cuenta que dispone de un Número de Identificación Fiscal propio.

CONTESTACIÓN

1) Con respecto a la cuestión planteada en el escrito de consulta, procede atender, en primer lugar, a lo previsto en el artículo 4 de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (NFIVA), según el cual: *“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. Dos. Se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional: a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional. (...) Tres. 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”.*

A lo que el artículo 5 de la misma NFIVA, relativo al concepto de empresario o profesional, añade que: *“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. Tres. Se presumirá el ejercicio de actividades empresariales o profesionales: a) En los supuestos a que se refiere el artículo 3 del Código de Comercio. b) Cuando para la realización de las operaciones definidas en el artículo 4 de esta Norma Foral se exija contribuir por el Impuesto sobre Actividades Económicas. (...)”.

Estos preceptos son de aplicación general a todas las personas o entidades y, por lo tanto, afectan también a los centros de formación profesional, tanto públicos como privados, quienes ostentan la condición de empresarios en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando ordenan un conjunto de medios personales y/o materiales, de forma independiente y bajo su responsabilidad, con objeto de desarrollar actividades empresariales (sean de fabricación, comercio, de prestación de servicios, etc.), mediante la realización continuada de entregas de bienes y/o prestaciones de servicios a título oneroso, asumiendo el riesgo y ventura de los resultados que puedan obtenerse.

En lo que se refiere a las entidades de carácter no mercantil, que desarrollan su actividad sin ánimo de lucro, debe tenerse en cuenta que las mismas sólo tienen la consideración de empresarios por las actividades que desarrollen a título oneroso, pero no por aquéllas que lleven a cabo exclusivamente a título lucrativo (es decir, sin recibir ninguna contraprestación a

cambio), las cuales se entenderán efectuadas al margen del Impuesto sobre el Valor añadido, de modo que con respecto a ellas actuarán como consumidores finales.

Adicionalmente, en los supuestos de entidades públicas, ha de atenderse, además, a lo dispuesto en el artículo 13.1 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, donde se prevé que: “ 1. Los Estados, las regiones, las provincias, los municipios y los demás organismos de Derecho público no tendrán la condición de sujetos pasivos en cuanto a las actividades u operaciones en las que actúen como autoridades públicas, ni siquiera en el caso de que con motivo de tales actividades u operaciones perciban derechos, rentas, cotizaciones o retribuciones. No obstante, cuando efectúen tales actividades u operaciones deberán ser considerados sujetos pasivos en cuanto a dichas actividades u operaciones, en la medida en que el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones significativas de la competencia. En cualquier caso, los organismos de Derecho público tendrán la condición de sujetos pasivos en relación con las actividades que figuran en el anexo I, excepto cuando el volumen de éstas sea insignificante”.

La transposición de esta normativa comunitaria a nuestro ordenamiento interno se ha llevado a cabo a través de los artículos 4, 5 (ya citados) y 7 de la NFIVA, el último de los cuales recoge que: “No estarán sujetas al Impuesto: (...) 8. 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 apartado, 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. (...) No tendrán la consideración de Administraciones Públicas las entidades públicas empresariales estatales y

los organismos asimilados dependientes de las Comunidades Autónomas y Entidades locales. (...) 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 (...)".

De todo lo anterior se deduce que el centro público consultante ostentará la condición de empresario a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido por las actividades que realice a cambio del cobro de una contraprestación de naturaleza no tributaria, pero no por aquellas que lleve

a cabo exclusivamente sin contraprestación, con respecto a las cuales actuará como consumidor final.

A todos estos efectos, debe tenerse en cuenta que la sujeción al Impuesto de determinadas operaciones que pueda desarrollar el centro educativo consultante no tiene por qué afectar al conjunto de todas las que efectúa en el ámbito de su actividad, sino que es posible y necesario distinguir entre las incluidas dentro del ámbito de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido y las que se encuentren al margen del mismo.

Así, por lo que se refiere, en particular, al desarrollo de actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, esta Dirección General viene entendiendo con carácter general que las mismas se considerarán ejercidas en el ámbito de una actividad económica sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, tanto por entidades públicas como por entidades privadas, siempre y cuando se lleven a cabo mediante contraprestación. De modo que las actividades de esta naturaleza efectuadas sin exigir ninguna contraprestación a cambio (actual o futura), quedan fuera del ámbito de aplicación del IVA, al entenderse realizadas por quien no ostenta la condición de empresario o profesional.

Consecuentemente, las actividades de innovación aplicada que puedan realizar

los centros de formación profesional, tanto públicos como privados, en cumplimiento de las funciones que les atribuye su marco regulador, se encontrarán incluidos dentro del ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido, en la medida en que estén dirigidas a la obtención de resultados que puedan dar lugar a retornos económicos por cualquier vía (arrendamientos de servicios, patentes, licencias, convenios de explotación, o prestaciones de servicios de consultoría, asistencia técnica o similares, etc.).

Con lo que, en definitiva, puede concluirse que el centro consultante desarrollará actividades de innovación aplicada sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido: 1) cuando lleve a cabo proyectos de esta naturaleza a cambio de una contraprestación fijada en condiciones de mercado; 2) cuando los mismos tengan por objeto la consecución de patentes, o similares, para su posterior explotación onerosa; 3) cuando las realice a través de los oportunos contratos onerosos; 4) y, en general, cuando los referidos proyectos sean aplicados a la posterior realización de entregas de bienes y/o de prestaciones de servicios remuneradas.

En el ámbito de la Comunidad Autónoma del País Vasco, la facultad para realizar actividades de investigación, desarrollo e innovación por parte de los centros de formación profesional como el consultante viene amparada por el Decreto 46/2014, de 1 de abril, de regulación de los Centros Integrados de Formación Profesional en la Comunidad Autónoma del País Vasco, cuyo artículo 5 contempla específicamente, entre los fines propios de los citados Centros, el establecimiento de espacios de cooperación entre el sistema de formación profesional y el entorno productivo para desarrollar proyectos y acciones en el ámbito de la innovación (junto al fin primordial de cualificar y recualificar a las personas a lo largo de la vida, a través de la oferta de formación profesional).

A lo que el artículo 6 del mismo el Decreto 46/2014, de 1 de abril, en relación con las funciones atribuibles a los centros integrados de formación profesional, añade que: "1.- Los

centros integrados de formación profesional, cualquiera que sea su titularidad, tendrán las siguientes funciones: a) Impartir las ofertas formativas conducentes a títulos de formación profesional y a certificados de profesionalidad de las familias o áreas profesionales que tengan autorizadas, así como otras ofertas formativas que den respuesta a las demandas de las personas y del entorno productivo. (...) 2.- Además, los centros integrados de formación profesional públicos y privados concertados que cuenten con la autorización administrativa para ello, podrán desarrollar las siguientes funciones: (...) c) Impulsar y desarrollar acciones y proyectos de innovación y desarrollo, en colaboración con las empresas del entorno y los interlocutores sociales, y transferir el contenido y valoración de las experiencias desarrolladas al resto de los centros. (...) 3.- Para realizar esas funciones, los centros integrados de formación profesional podrán desarrollar acuerdos con empresas, instituciones y otros organismos y entidades que contribuyan a mejorar la calidad y los servicios ofrecidos por dichos centros. En el caso de los centros públicos, se observarán las normas competenciales y procedimientos aplicables para la adopción del correspondiente acuerdo".

Por su parte, el artículo 5 de la Ley 4/2018, de 28 de junio, de Formación Profesional del País Vasco, también señala al aprendizaje en los ámbitos de la innovación aplicada y el emprendimiento como uno de los pilares del modelo combinado de formación profesional, junto con las acciones de formación de carácter formal y no formal.

Así, en lo referente al aprendizaje en el ámbito de la innovación aplicada, el artículo 7 de la Ley 4/2018, de 28 de junio, de Formación Profesional del País Vasco, detalla que: "1. Son actividades de aprendizaje en innovación aplicada las dirigidas a fomentar tanto el sentido de la iniciativa como las acciones innovadoras en el campo de la formación profesional en su conjunto. Dichas acciones tendrán como objetivo generar y aumentar el conocimiento de los centros y de las personas que participan en dicha formación, en nuevas áreas emergentes y en tecnologías y procesos avanzados. 2. Estas

actividades irán dirigidas también a impulsar la realización de aportaciones concretas desde la formación profesional a la cadena de valor de las empresas, con el objetivo de optimizar y mejorar sus procesos productivos y los productos que fabrican, a través de la colaboración en diferentes proyectos, entre centros de formación profesional y empresas, prioritariamente pequeñas y medianas empresas -pymes-, así como potenciar la adquisición de conocimiento en los centros. 3. El aprendizaje para la innovación aplicada impulsará la creación de entornos estratégicos especializados que favorezcan la confluencia y la colaboración efectiva en diferentes sectores productivos, entre los centros de formación profesional y las empresas, especialmente en el ámbito de las pequeñas y medianas empresas -pymes-. 4. Este aprendizaje fomentará también la creación de áreas de especialización en sectores emergentes que sean de interés para el tejido productivo vasco, a través de proyectos de innovación aplicada. 5. A los efectos de fomentar el aprendizaje para la innovación aplicada, la Administración de la Comunidad Autónoma del País Vasco establecerá espacios de cooperación entre centros de formación profesional y empresas en diferentes sectores productivos incluidos en los entornos estratégicos especializados y en las áreas de especialización, con objeto de dar respuesta a los nuevos retos del empleo y de la competitividad. (...)".

De otro lado, en relación con la innovación y mejora continua en el sistema vasco de formación profesional, el artículo 32 de la Ley 4/2018, de 28 de junio, de Formación Profesional del País Vasco prevé que: "1. Para el impulso de la innovación y mejora continua en la formación profesional, el departamento competente en materia de formación profesional del sistema educativo del País Vasco desarrollará los mecanismos que refuercen la autonomía en la organización y gestión de los centros públicos, de forma que se configuren como entidades con capacidad de autogestionarse, vinculadas a su entorno, y capaces de desarrollar diferentes actividades y proyectos con flexibilidad, agilidad, fiabilidad y eficiencia. 2. A los efectos señalados en el

párrafo anterior, dicho departamento impulsará la configuración de los centros de formación profesional como unidades de conocimiento especializadas, que trabajen en red a los efectos de buscar alianzas y colaboraciones con otros centros, empresas y organismos, con el objetivo de poder ofrecer soluciones a las necesidades de su entorno. Para ello, impulsará el desarrollo de nuevos modelos de gestión innovadores en dichos centros, y el fomento de la creatividad y la innovación aplicada en los procesos fundamentales que se desarrollen en ellos. 3. Asimismo, y a los efectos señalados en los párrafos anteriores, el departamento competente en materia de formación profesional del sistema educativo del País Vasco podrá autorizar la existencia de estructuras organizativas diferentes y específicas en los centros de formación profesional dependientes de él, que permitan crear ámbitos referidos a la estrategia, la innovación y la operatividad de dichos centros. Estas nuevas estructuras organizativas, diferentes de las estructuras organizativas formales estables contempladas con carácter general en los centros educativos, permitirán que en dichos centros se puedan realizar diferentes proyectos alineados con las líneas estratégicas establecidas por los órganos competentes. Mediante estas estructuras organizativas se podrá agrupar al profesorado en diferentes áreas específicas, de manera diferente a la establecida con carácter general, y se podrán asignar a estas estructuras específicas la realización de proyectos concretos".

Del marco regulador expuesto se deduce que los centros integrados de formación profesional de la Comunidad Autónoma del País Vasco se encuentran facultados para desarrollar, además de la función principal que les caracteriza (de prestación de servicios educativos en el ámbito de la formación profesional), otras actividades más relacionadas con la investigación, innovación y desarrollo, que se identifican como actividades de aprendizaje en el ámbito de la innovación aplicada.

Concretamente, la ejecución de dichas actividades de aprendizaje en el ámbito

de la innovación aplicada se traduce en el establecimiento de fórmulas colaborativas entre los centros de formación profesional y las empresas de su entorno (fundamentalmente PYMEs), concretadas en proyectos de innovación aplicada a través de los cuales la formación profesional efectúa aportaciones concretas de conocimiento a la cadena de valor de las empresas integrantes del tejido productivo vasco. Con ello se pretende impulsar la transferencia bidireccional de conocimiento entre ambos sectores, de tal forma que las empresas logren optimizar y mejorar sus procesos productivos y los productos fabricados por ellas, obteniendo respuesta a las necesidades de innovación que presenten mediante el uso de los recursos de los que disponen los centros educativos (instalaciones, equipamientos, personas, conocimiento acumulado...). Y, al mismo tiempo, se produzca la actualización y mejora continua de la formación profesional, mediante el traslado del contenido y la valoración de las experiencias desarrolladas por cada centro participante al resto de los centros integrados de formación profesional.

Además, de acuerdo con lo indicado en la normativa transcrita, estas actividades de aprendizaje en el ámbito de la innovación aplicada redundarán también en la propia autonomía en la organización y gestión los centros de formación profesional participantes en ellas, de forma que se configuren como entidades con capacidad de autogestionarse (se entiende que como consecuencia del acceso a recursos financieros adicionales que les posibilita la realización de los citados proyectos y colaboraciones con empresas). En este contexto, de acuerdo con la información aportada, el centro de formación profesional consultante prevé iniciar la prestación de servicios de consultoría o asesoría en materias en las que se encuentra especializado su personal, en favor de las empresas u otras entidades que así lo necesiten y requieran, a través de la realización de proyectos de innovación que en todo caso se encontrarán vinculados a los productos fabricados por las entidades contratantes, o a los procesos productivos que lleven a cabo.

A la vista de todo lo anterior, cabe concluir que las actividades que desarrolle el centro público de formación profesional consultante en el marco de los proyectos de la innovación aplicada por los que pregunta, mediante los que se transfieran los conocimientos adquiridos por su personal docente al proceso productivo de las empresas y entidades que le contraten, constituirán operaciones sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, atendiendo a su marcada orientación al mercado, siempre y cuando perciba a cambio de su realización las oportunas contraprestaciones de naturaleza no tributaria, a recibir de forma más o menos inmediata (como parece que ocurrirá).

No obstante, dado que el centro público consultante también realiza actividades de enseñanza (en el ámbito de la formación profesional), cabe plantearse si las actividades de innovación aplicada por las que se pregunta, aun encontrándose sujetas al Impuesto, pudieran estar comprendidas en el ámbito de la exención prevista en el artículo 20.Uno 9º de la NFIVA, relativa a los servicios de educación.

Concretamente, el artículo 20.Uno 9º de la NFIVA regula que: *“Uno. Estarán exentas de este Impuesto las siguientes operaciones: “Uno. Estarán exentas de este Impuesto las siguientes operaciones: (...) 9. La educación de la infancia y de la juventud, la guarda y custodia de niños, incluida la atención a niños en los centros docentes en tiempo interlectivo durante el comedor escolar o en aulas en servicio de guardería fuera del horario escolar, la enseñanza escolar, universitaria y de postgraduados, la enseñanza de idiomas y la formación y reciclaje profesional, realizadas por entidades de derecho público o entidades privadas autorizadas para el ejercicio de dichas actividades. La exención se extenderá a las prestaciones de servicios y entregas de bienes directamente relacionadas con los servicios enumerados en el párrafo anterior, efectuadas, con medios propios o ajenos, por las mismas empresas docentes o educativas que presten los mencionados servicios. La exención no comprenderá las siguientes operaciones: a) Los servicios relativos*

a la práctica del deporte, prestados por empresas distintas de los centros docentes. En ningún caso, se entenderán comprendidos en esta letra los servicios prestados por las Asociaciones de Padres de Alumnos vinculadas a los centros docentes. b) Las de alojamiento y alimentación prestadas por colegios mayores o menores y residencias de estudiantes. c) Las efectuadas por escuelas de conductores de vehículos relativas a los permisos de conducción de vehículos terrestres de las clases A y B y a los títulos, licencias o permisos necesarios para la conducción de buques o aeronaves deportivos o de recreo. d) Las entregas de bienes efectuadas a título oneroso. (...)”.

Conforme a lo indicado por el TJUE en su Sentencia de 28 de enero de 2010, dictada en el Asunto C-473/08, la enseñanza exenta es aquella actividad que supone la transmisión de conocimientos y competencias entre un profesor y los estudiantes, acompañada, además, de un conjunto de otros elementos que incluyen los correspondientes a las relaciones que se establecen entre profesores y estudiantes y los que componen el marco organizativo del centro en el que se imparte la formación, siempre y cuando dichas actividades no revistan un carácter meramente recreativo.

Asimismo, también debe mencionarse lo previsto en el artículo 44 del Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en el que se especifica que: *“Los servicios de formación o reciclaje profesional prestados en las condiciones establecidas en el artículo 132, apartado 1, letra i), de la Directiva 2006/112/CE incluirán la enseñanza directamente relacionada con un oficio o profesión así como toda enseñanza destinada a la adquisición o actualización de conocimientos a efectos profesionales. La duración de la formación o del reciclaje profesional será irrelevante a estos efectos”.*

Adicionalmente, en lo que se refiere a la

posibilidad de que los servicios de consultoría, asesoría o asistencia técnica en los que se materializan las actividades de innovación aplicada realizadas por la asociación el centro público de formación se vean afectados por la exención regulada en el artículo 20.Uno 9º de la NFIVA, conviene traer a colación la Sentencia del TJUE de 20 de junio de 2002, Asunto C-287/00, en la que el citado TJUE concluyó, en relación con que los proyectos de investigación desarrollados por las universidades, que los mismos no están incluidos dentro del ámbito de la exención correspondiente a los servicios educativos que prestan.

Así, en la referida Sentencia de 20 de junio de 2002, el TJUE dispuso que: "43. A este respecto, procede recordar que los términos empleados para designar las exenciones previstas por el artículo 13 de la Sexta Directiva se han de interpretar estrictamente, dado que constituyen excepciones al principio general de que el IVA se percibe por cada prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo (véanse, en particular, las sentencias de 15 de junio de 1989, *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, 348/87, Rec. p. 1737, apartado 13, así como las sentencias, antes citadas, *Institute of the Motor Industry*, apartado 17, y D., apartado 15). 44. Según jurisprudencia reiterada, dichas exenciones constituyen conceptos autónomos de Derecho comunitario que tienen por objeto evitar divergencias de un Estado miembro a otro a la hora de aplicar el régimen del IVA (véanse, en particular, las sentencias de 25 de febrero de 1999, CPP, C-349/96, Rec. p. I-973, apartado 15, y de 8 de marzo de 2001, *Skandia*, C-240/99, Rec. p. I-1951, apartado 23). 45. Hay que recordar además que el artículo 13, parte A, de la Sexta Directiva exime del IVA determinadas actividades de interés general. Sin embargo, dicha disposición no excluye todas las actividades de interés general, sino únicamente las que se enumeran y describen de manera muy detallada (véase, en particular, la sentencia *Institute of the Motor Industry*, antes citada, apartado 18). 46. Procede señalar asimismo que, el artículo 13, parte A, apartado 1, letra i), de la Sexta Directiva no contiene ninguna definición

del concepto de prestaciones de servicios «directamente relacionadas» con la enseñanza universitaria. 47. No obstante, este concepto no requiere una interpretación particularmente estricta, ya que la finalidad de la exención de las prestaciones relacionadas directamente con la enseñanza universitaria es garantizar que el beneficio de ésta no se haga inaccesible a causa del aumento de los costes de dicha enseñanza que se produciría si ésta o las prestaciones de servicios y las entregas de bienes relacionadas directamente con ella fueran sometidas al IVA (véase, por analogía, en lo que atañe al artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva, la sentencia de 11 de enero de 2001, *Comisión/Francia*, C-76/99, Rec. p. I-249, apartado 23). Sin embargo, someter al IVA la realización a título oneroso de proyectos de investigación por parte de los centros públicos de enseñanza superior no tiene el efecto de aumentar el coste de la enseñanza universitaria. 48. Además, en contra de lo que pretende el Gobierno alemán, si bien la realización de tales proyectos puede considerarse muy útil para la enseñanza universitaria, no es imprescindible para lograr el objetivo contemplado por ésta, a saber, en concreto, la formación de estudiantes para permitirles ejercer una actividad profesional. En efecto, es necesario reconocer que muchos centros de enseñanza universitaria logran dicho objetivo sin efectuar proyectos de investigación a título oneroso y que existen otras maneras de garantizar la existencia de una relación entre la enseñanza universitaria y la vida profesional. 49. En consecuencia, no puede considerarse que la realización de proyectos a título oneroso por parte de los centros públicos de enseñanza superior sea una actividad directamente relacionada con la enseñanza universitaria en el sentido del artículo 13, parte A, apartado 1, letra i), de la Sexta Directiva. (...)"

De modo que el TJUE concluía que los proyectos de investigación realizados a título oneroso por las universidades constituyen operaciones sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, sobre las que no cabe aplicar la exención regulada en el artículo 20.Uno 9º de la NFIVA, ni ninguna otra.

En el presente caso, si bien resulta obvio que el centro público consultante presta en el ámbito de su actividad servicios que reúnen los requisitos exigidos para tener la consideración de servicios educativos en los términos establecidos por el TJUE (servicios de enseñanza en el ámbito de la formación profesional), no puede concluirse lo mismo respecto de las actividades de innovación aplicada por las que pregunta, en la medida en que tengan por objeto aportar soluciones concretas a los retos tecnológicos o necesidades de innovación planteados por las empresas que le contraten, y consistan, básicamente, en el suministro de consejos, recomendaciones, o instrucciones para la resolución de problemas determinados, o en prestar a la empresa contratante el acompañamiento necesario para la implementación de las soluciones por parte del personal docente del centro de formación profesional. Toda vez que en este caso nos encontraremos, en definitiva, ante actividades de innovación aplicada materializada en la prestación de servicios de asesoría, consultoría o asistencia técnica, a los que no es aplicable ninguna exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

En este punto, conviene aclarar que el hecho de que las operaciones analizadas conlleven, implícitamente, la ampliación de los conocimientos de las personas intervinientes en los proyectos en cuestión (alumnos o profesores pertenecientes al centro consultante o empresas destinatarias de los mismos), o de que las experiencias resultantes de los proyectos sean compartidas con los demás centros integrados de formación profesional, de forma, que, en última instancia redunden en una mejor preparación del alumnado de los centros de formación profesional, no permite concluir, automáticamente, que los servicios objeto de consulta deban calificarse como servicios de enseñanza, en el sentido otorgado a los mismos por el TJUE a efectos de la exención prevista en el artículo 20.Uno 9º de la NFIVA.

Asimismo, en aquellos supuestos en los que el servicio de consultoría, asesoría o asistencia técnica prestado por el centro consultante en

el marco de las colaboraciones con empresas por las que pregunta, fuese acompañado de algún tipo de formación, pero esta fuese relativa fundamentalmente al modo de llevar a cabo la solución tecnológica aportada para su implementación con éxito en el proceso productivo de la empresa, estaríamos ante un servicio de enseñanza accesorio al de a la operación principal (de consultoría, asesoría o asistencia técnica), que deberá seguir su mismo régimen de tributación (resultando también no exento del Impuesto sobre el Valor Añadido).

Por último, cabe también referirse a la posibilidad de que en el marco de las actuaciones descritas de aprendizaje en el ámbito de la innovación aplicada efectuadas por el centro formativo consultante, puedan incluirse servicios de enseñanza que sí reúnan las características propugnadas por el TJUE, y que sean prestados por el personal del centro de formación profesional consultante a los trabajadores de las empresas o entidades que les contraten facturándoles por ello, al margen de cualquier servicio de consultoría o asesoría de los señalados anteriormente. En cuyo caso, siendo así las cosas, los citados servicios de enseñanza podrán resultar exentos conforme a lo establecido en el artículo 20.Uno 9º de la NFIVA. Concretamente, esta Dirección General entiende que cabrá considerar como servicios de enseñanza exentos en los términos indicados, a los de prestación de formación específica o a medida por parte del personal del centro formativo consultante a los trabajadores de las empresas que le contraten, que puedan consistir en: i) el reciclaje profesional de los empleados, en general, y más concretamente la formación en técnicas innovadoras o nuevos procesos para que los desarrollen en la empresa por sí mismos; ii) adiestramiento para poder realizar determinados trabajos o para utilizar correctamente los equipos o tecnologías de los que dispone la empresa; o iii) transmisión de conocimiento a nuevos trabajadores en los supuesto de relevo generacional o sustitución de empleados por otras circunstancias.

En este último supuesto, en la medida en que el

centro consultante deba facturar conjuntamente a un mismo destinatario dichos servicios exentos, junto con otros servicios no exentos, resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 79.Dos de la NFIVA, según el cual, cuando, se presten servicios de distinta naturaleza por un precio único (por ejemplo, unos sujetos pero exentos, junto con otros no exentos), la base imponible correspondiente a cada uno de ellos se determina en proporción a su valor de mercado.

2) Con respecto a la segunda cuestión planteada, cabe señalar que la sujeción de las operaciones por las que se pregunta al Impuesto sobre el Valor Añadido supondrá la obligación de cumplir las obligaciones materiales y formales inherentes al Impuesto. A este respecto, el artículo 164 de la NFIVA determina que: “Uno. Sin perjuicio de lo establecido en el Título anterior, los sujetos pasivos del impuesto estarán obligados, con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente, a: 1.º Presentar declaraciones relativas al comienzo, modificación y cese de las actividades que determinen su sujeción al impuesto. 2.º Solicitar de la Administración el número de identificación fiscal y comunicarlo y acreditarlo en los supuestos que se establezcan. 3.º Expedir y entregar factura de todas sus operaciones, ajustada a lo que se determine reglamentariamente. 4.º Llevar la contabilidad y los registros que se establezcan en la forma definida reglamentariamente, sin perjuicio de lo dispuesto en el Código de Comercio y demás normas contables. 5.º Presentar periódicamente o a requerimiento de la Administración, información relativa a sus operaciones económicas con terceras personas. 6.º Presentar las declaraciones-liquidaciones correspondientes e ingresar el importe del impuesto resultante. Sin perjuicio de lo previsto en el párrafo anterior, los sujetos pasivos deberán presentar una declaración-resumen anual. (...)”.

En lo que respecta, en particular, a la regulación del Número de Identificación Fiscal, la disposición adicional tercera de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria, regula que: “1. Toda persona física o jurídica, así como las entidades sin personalidad a que se refiere el

apartado 3 del artículo 34 de esta Norma Foral, tendrán un número de identificación fiscal para sus relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria. Este número de identificación fiscal será facilitado por la Administración tributaria, de oficio o a instancia del interesado. (...)”.

Estos preceptos son la trasposición a la normativa interna del artículo 214 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, donde se recoge que los Estados miembros adoptarán las medidas necesarias para que sean identificados con un número individual los sujetos pasivos que efectúen entregas de bienes o prestaciones de servicios que les confieran derecho a deducción. De donde se deduce que la finalidad de este número es, entre otras, permitir que el contribuyente acredite su condición de empresario o profesional con derecho a deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido.

El desarrollo reglamentario de esta materia se encuentra actualmente contenido en el Reglamento que regula las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia, aprobado mediante Decreto Foral 205/2008, de 22 de diciembre, en cuyo artículo 31 se prevé que: “1. La Administración tributaria asignará a las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica un número de identificación fiscal que las identifique, y que será invariable cualesquiera que sean las modificaciones que experimenten aquéllas, salvo que cambie su forma jurídica o nacionalidad. (...) 3. Las distintas Administraciones Públicas y los organismos o entidades con personalidad jurídica propia dependientes de cualquiera de aquéllas, podrán disponer de un número de identificación fiscal para cada uno de los sectores de su actividad empresarial o profesional, así como para cada uno de sus departamentos, consejerías, dependencias u órganos superiores, con capacidad gestora propia. 4. Asimismo, podrán disponer de número de identificación fiscal cuando así lo soliciten: a) Los centros docentes de titularidad pública. (...)”.

En este sentido, el artículo 42 del mismo Decreto Foral 205/2008, de 22 de diciembre, relativo a la obligación de suministrar información sobre operaciones con terceras personas, exigida en el artículo 92 de la NFGT y en el artículo 164 de la NFIVA, prevé, con respecto a las administraciones públicas territoriales que: *"2 (...) La Administración de los Territorios Históricos, la Administración del Estado, las Comunidades Autónomas, los organismos autónomos, las entidades públicas empresariales y las entidades integradas en las demás Administraciones públicas territoriales, presentarán una declaración anual de operaciones con terceras personas respecto de cada uno de los sectores de su actividad con carácter empresarial o profesional que tenga asignado un número de identificación fiscal diferente o respecto de la totalidad de ellos. (...)".*

De donde cabría interpretar que, aun cuando la NFIVA asocie la condición de sujeto pasivo a la persona jurídica, en el supuesto de Administraciones públicas territoriales, el hecho de que puedan solicitar un NIF por cada uno de los sectores de su actividad empresarial o profesional y que puedan presentar una declaración operaciones con terceras personas por cada NIF que posean parece indicar que la normativa reguladora del Impuesto permite a este tipo de entidades que gestionen el Impuesto de forma separada por cada uno de los sectores de actividad empresarial a los que se haya asignado un número de identificación fiscal diferente.

En el supuesto planteado el consultante es un centro público de formación profesional perteneciente al Departamento de Educación del Gobierno Vasco que, según indica, cuenta dispone de un Número de Identificación Fiscal Propio, de acuerdo con lo previsto en el artículo 9 del Decreto 46/2014, de 1 de abril, de regulación de los Centros Integrados de Formación Profesional en la Comunidad Autónoma del País Vasco.

En consecuencia, con todo lo anterior, esta Dirección General entiende que será el propio

centro docente consultante quien deba cumplimentar, a título individual, las obligaciones derivadas de la realización de las operaciones sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido que deriven de los proyectos de colaboración por las que pregunta, de acuerdo con lo establecido en el punto anterior de esta respuesta. Es decir, atendiendo a su situación particular, con independencia de la Administración territorial de la que depende.

Así, en particular, deberá consignar su Número de Identificación Fiscal en las facturas emitidas o recibidas como consecuencia de la realización de las citadas operaciones, y deberá presentar las oportunas declaraciones-liquidaciones por el Impuesto sobre el Valor Añadido bajo el mismo NIF.

CONSULTA 2020.5.3.2. IRPF: Se consulta si un pago único o fraccionado a trabajadores jubilados efectuado como complemento a su pensión se puede considerar rendimiento irregular y por lo tanto se puede aplicar la reducción que establece el artículo 19 de la Norma Foral de IRPF.

HECHOS PLANTEADOS

La entidad bancaria consultante viene satisfaciendo a sus trabajadores jubilados, con cargo a fondos internos y derivado del Convenio Colectivo de la Banca o acuerdos individuales, un complemento mensual a su pensión. Actualmente se plantea ofrecer a esos trabajadores jubilados la posibilidad de sustituir la percepción del complemento mensual por un pago único o fraccionado hasta en cinco anualidades.

CUESTIÓN PLANTEADA

Se consulta si este pago único o fraccionado se puede considerar rendimiento irregular y por lo tanto se puede aplicar la reducción que establece el artículo 19 de la Norma Foral 3/2014.

CONTESTACIÓN

Partiendo de la calificación de rendimientos del trabajo que procede otorgar al importe a satisfacer como compensación por la supresión del complemento periódico y vitalicio que –con cargo a recursos internos– viene abonando mensualmente la entidad consultante a sus antiguos empleados, procede analizar si a la referida compensación sustitutoria se le puede aplicar una integración inferior al 100 por 100 que el artículo 19.2 de la Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa, establece para determinados rendimientos íntegros del trabajo.

A este respecto, el referido artículo 19.2 establece que:

«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 100; este porcentaje será del 50 por 100 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. Asimismo, se podrá aplicar un porcentaje de integración del 40 por 100 a la totalidad o a una parte de las cantidades satisfechas por la empresa a los trabajadores por la resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral, en los términos que se aprueben reglamentariamente.

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 100 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 100.

Cuando se hayan percibido rendimientos a los que sean de aplicación distintos porcentajes de integración inferiores al 100 por 100, a los efectos de computar el límite de 300.000 euros previsto en el párrafo anterior, se considerarán en primer lugar aquéllos a los que correspondan los porcentajes de integración más reducidos.»

En el caso objeto de consulta, no se trata de rendimientos que tengan un período de generación superior a dos o cinco años, pues el derecho al cobro de los mismos se genera en el momento de la firma del acuerdo entre las partes por el que resuelven sustituir la percepción de la Renta Vitalicia por el abono

del Pago Único Sustitutivo de la Renta Vitalicia en forma de capital. Por lo tanto, la integración en un porcentaje inferior al 100 por 100 sólo sería posible si se consideran rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.

En este sentido, el artículo 14 del Decreto Foral 33/2014, de 14 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento por el que se desarrollan determinadas obligaciones tributarias formales determina que:

«1. A efectos de la aplicación del porcentaje de integración del 50 por 100 previsto en el artículo 19.2.a) de la Norma Foral del Impuesto, se consideran rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, exclusivamente, los siguientes, cuando se imputen en un único periodo impositivo:

(...)

e) Las cantidades satisfechas en compensación o reparación de complementos salariales, pensiones o anualidades de duración indefinida o por la modificación de las condiciones de trabajo. (...)»

En consecuencia, resultará aplicable el porcentaje de integración del 50 por 100 a la compensación económica a satisfacer por la entidad consultante por la sustitución del complemento de pensión, siempre y cuando se impute en un único periodo impositivo –y no fraccionado–, y sin que la cuantía de los rendimientos sobre los que se aplique dicho porcentaje de integración supere el importe de 300.000 euros, integrándose, por tanto, al 100 por 100 el exceso sobre este importe.

Por lo que a la retención se refiere, ésta vendrá determinada por lo dispuesto en la Sección 1ª del Capítulo II del Título VII del antes citado Decreto Foral 33/2014 en relación al importe de las retenciones sobre rendimientos del trabajo. Debiendo tenerse en cuenta, en particular, lo establecido en el apartado 2 del artículo 99, y en la regla 2ª de aplicación de la tabla general de

porcentajes de retención del artículo 100, que señalan:

«2. A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, si a determinadas rentas del trabajo les resultasen de aplicación los porcentajes a los que se refieren los artículos 19, 19 bis o 20 de la Norma Foral del Impuesto, la cuantía íntegra de dichas rentas se obtendrá por la aplicación de los citados porcentajes.

En las rentas del trabajo satisfechas por un mismo pagador, los porcentajes de integración inferior al 100 por 100 no serán de aplicación sobre los importes de las rentas que excedan de los límites previstos en el artículo 19.2 de la Norma Foral del Impuesto.»

«2ª. El volumen de retribuciones a tener en cuenta para la aplicación de la tabla se determinará en función de la percepción íntegra, teniendo en cuenta las retribuciones dinerarias y en especie que, de acuerdo con las normas o estipulaciones contractuales aplicables y demás circunstancias previsibles, vaya normalmente a percibir el contribuyente en el año natural.

La percepción íntegra anual también incluirá tanto las retribuciones fijas como las variables previsibles.

Si entre las retribuciones anteriores se incluyese alguna a la que resulte de aplicación lo dispuesto en los artículos 19, 19 bis o 20 de la Norma Foral del Impuesto, para el cálculo del porcentaje de retención se computará como rendimiento el resultante de aplicar el porcentaje que corresponda de los señalados en los citados artículos, así como, en su caso, los límites relativos a los porcentajes de integración inferior al 100 por 100.»

Es decir, deberá tenerse en cuenta en la determinación de la base para calcular el tipo de retención la incidencia de la reducción del 50 por ciento en los términos de los citados preceptos.

No obstante, la presente contestación se realiza

únicamente en atención y de acuerdo con los hechos, circunstancias y datos expresados por el consultante en su escrito, teniendo efectos sólo respecto de ellos. La existencia de otras circunstancias previas y posteriores a la operación descrita que no hayan sido mencionadas en su escrito pueden tener influencia en la determinación del propósito principal de la operación proyectada, de tal modo que su concurrencia podría alterar el juicio al que se ha llegado en la contestación.

CONSULTA 2020.6.3.2. IVA, ITPyAJD: Se consulta:

- 1) La tributación que corresponderá en el IVA a la transmisión de una parte indivisa de un edificio y solar a una constructora, particularmente si resultará exenta, cuál será la base imponible y en quién recaerá la condición de sujeto pasivo.**
- 2) En relación con el pago en especie a efectuar por la constructora, si resultará de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo y en qué momento se producirá el devengo de la operación. Asimismo, si la entidad consultante tendrá derecho a deducir las cuotas del Impuesto que soporte por dicha adquisición.**
- 3) Si a efectos del ITP y AJD la escritura que documente la división horizontal, extinción del condominio y declaración de obra nueva en construcción suponen una única liquidación por la modalidad de AJD.**

HECHOS PLANTEADOS

a entidad eclesiástica consultante ostenta la plena propiedad de un solar situado en Bilbao en el que se ubica una escuela universitaria de la que también es titular, a través de la cual viene prestando servicios educativos sujetos y exentos en el Impuesto sobre el Valor Añadido. La adquisición de dicho inmueble tuvo lugar en 1992, según parece, a una congregación religiosa, mediante una transmisión sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas), del que resultó exenta en virtud de los Acuerdos Iglesia-Estado vigentes en aquella fecha.

De acuerdo con lo previsto en el Plan General de Ordenación Urbanística (PGOU) de Bilbao, el suelo en el que se ubica la citada escuela universitaria está clasificado como suelo urbano y categorizado

como suelo urbano consolidado, de modo que cabe calificarlo como solar. Como consecuencia de la modificación del PGOU de Bilbao en 2018, se suprimió la vinculación obligatoria a usos docentes de la parcela en cuestión, abriendo la posibilidad de implantar y desarrollar usos equipamentales alternativos en ella.

En este contexto, la entidad consultante proyecta demoler la edificación actualmente existente sobre la parcela y construir un nuevo edificio que albergará, además de la escuela universitaria preexistente, otros usos relativos a su actividad religiosa, junto con otros usos alternativos a desarrollar por terceros, que sean compatibles con los anteriores.

Para ello, ha adjudicado a una constructora domiciliada en Gipuzkoa la ejecución de un proyecto comprensivo de las siguientes operaciones: i) en primer lugar, la transmisión de una parte indivisa de la edificación y solar a la constructora, que procederá a la demolición de la construcción existente actualmente, manteniendo la consultante la propiedad sobre el resto de la finca; ii) inmediatamente a continuación, división horizontal y extinción del condominio y declaración de obra nueva en construcción; iii) ejecución de obra para la construcción de un nuevo edificio sobre la parte proindivisa de la parcela que mantendrá la entidad consultante, que la constructora se compromete a entregarle como pago en especie del proindiviso adquirido por ella inicialmente; iv) transmisión onerosa a un tercero del nuevo edificio que la constructora ejecute sobre el proindiviso adquirido por ella.

CUESTIÓN PLANTEADA

Desea conocer:

- 1) La tributación que corresponderá en el Impuesto sobre el Valor Añadido a la transmisión de una parte indivisa del edificio y el solar a la constructora, particularmente si resultará exenta, cuál será la base imponible y en quién recaerá la condición de sujeto pasivo.

- 2) En relación con el pago en especie que efectuará la constructora guipuzcoana, si resultará de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo y en qué momento se producirá el devengo de la operación. Asimismo, si la entidad consultante tendrá derecho a deducir las cuotas del impuesto que soporte por dicha adquisición.
- 3) Si a efectos en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados la escritura que documente la división horizontal, extinción del condominio y declaración de obra nueva en construcción suponen una única liquidación por la modalidad de Actos Jurídicos Documentados.

CONTESTACIÓN

1) Con respecto a la primea cuestión planteada en el escrito de consulta, es de aplicación la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (NFIVA), cuyo artículo 4 establece 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.

Dos. Se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:

(...)

b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al impuesto.

(...)

Tres. 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.

Cuatro. Las operaciones sujetas a este impuesto no estarán sujetas al concepto «transmisiones patrimoniales onerosas» del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior las entregas y arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando estén exentos del impuesto, salvo en los casos en que el sujeto pasivo renuncie a la exención en las circunstancias y con las condiciones recogidas en el artículo 20. Dos”.

En este sentido, el artículo 5 de la misma NFIVA determina que:

“Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Norma Foral 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.

(...)

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".

Por su parte, el artículo 8 de la NFIVA contempla que:

"Uno. Se considerará entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes.

(...)".

Estos preceptos son de aplicación general y, por tanto, también afectan a la entidad religiosa consultante que, en consecuencia, tendrá la condición de empresario a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en la medida en que ordene un conjunto de medios personales y/o materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, con la finalidad de desarrollar actividades empresariales o profesionales (de fabricación, comercio, prestación de servicios, etc.), mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura de los resultados que puedan producirse, siempre y cuando no realice dichas actividades exclusivamente a título lucrativo.

Hay que precisar que no cabe afirmar que unos determinados servicios se prestan gratuitamente cuando se percibe por y para su realización una subvención vinculada al precio de los servicios prestados o cualquier contraprestación, con independencia de la denominación que se dé a la misma.

Asimismo, tampoco puede predicarse que una persona o entidad tiene la consideración, o no, de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y, por tanto, de sujeto pasivo de dicho impuesto, de forma intermitente en el tiempo, en función del tipo de operaciones que realice, sean estas a título gratuito u oneroso.

No obstante, al tratarse de una entidad de carácter no mercantil, debe resaltarse que la enti-

dad consultante solo ostentará la condición de empresario por las actividades que desarrolle a título oneroso, pero no por aquéllas que lleve a cabo exclusivamente a título lucrativo (es decir, sin recibir ninguna contraprestación por ellas), con respecto a las cuales actuará como consumidor final sin poder deducir las cuotas del impuesto que soporte, ni tampoco solicitar su devolución. Adicionalmente, de conformidad con lo previsto en el artículo 4 Dos b) de la NFIVA, arriba transcrito, están igualmente sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las transmisiones de los bienes que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos.

De acuerdo con la información aportada, la entidad consultante ha destinado la finca por la que pregunta en todo momento a la prestación de servicios de enseñanza sujetos y exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido, a través de una escuela universitaria de la que es titular, que se ubica en el edificio situado en ella (en la finca que se proyecta transmitir). Consecuentemente, cabrá considerar que el inmueble en cuestión (en el que se han venido desarrollado las referidas actividades con carácter empresarial), forma parte del patrimonio empresarial de la consultante, de tal forma que la venta del mismo también se encontrará sujeta al citado impuesto, sin que la venta como tal suponga la realización de ninguna actividad económica distinta de las mencionadas.

No obstante, lo anterior, debe analizarse si existe algún supuesto de exención que resulte aplicable a la entrega por la que se pregunta. En relación con lo cual, el artículo 20 de la ya citada NFIVA preceptúa que:

"Uno. Estarán exentas de este impuesto las siguientes operaciones:

(...)

20º. Las entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables, incluidas las construcciones de cualquier naturaleza en ellos enclavadas, que sean indispensables para el desarrollo de una explotación agraria, y

los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.

A estos efectos se consideran edificables los terrenos calificados como solares por la Ley sobre el Régimen del Suelo y Ordenación Urbana y demás normas urbanísticas, así como los demás terrenos aptos para la edificación por haber sido ésta autorizada por la correspondiente licencia administrativa.

La exención no se extiende a las entregas de los siguientes terrenos aunque no tengan la condición de edificables:

a) Las de terrenos urbanizados o en curso de urbanización, excepto los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.

b) Las de terrenos en los que se hallen enclavadas edificaciones en curso de construcción o terminadas cuando se transmitan conjuntamente con las mismas y las entregas de dichas edificaciones estén sujetas y no exentas al impuesto. No obstante, estarán exentas las entregas de terrenos no edificables en los que se hallen enclavadas construcciones de carácter agrario indispensables para su explotación y las de terrenos de la misma naturaleza en los que existan construcciones paralizadas, ruinosas o derruidas.

(...)

22. A) Las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación. A los efectos de lo dispuesto en esta Norma Foral, se considerará primera entrega la realizada por el promotor que tenga por objeto una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada.

No obstante, no tendrá la consideración de primera entrega la realizada por el promotor después de la utilización ininterrumpida del inmueble por un plazo igual o superior a dos años por su propietario o por titulares de derechos reales

de goce o disfrute o en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra, salvo que el adquirente sea quien utilizó la edificación durante el referido plazo.

No se computarán a estos efectos los períodos de utilización de edificaciones por los adquirentes de los mismos en los casos de resolución de las operaciones en cuya virtud se efectuaron las correspondientes transmisiones. Los terrenos en que se hallen enclavadas las edificaciones comprenderán aquéllos en los que se hayan realizado las obras de urbanización accesorias a las mismas.

No obstante, tratándose de viviendas unifamiliares, los terrenos urbanizados de carácter accesorio no podrán exceder de 5.000 metros cuadrados. Las transmisiones no sujetas al impuesto en virtud de lo establecido en el número 1 del artículo 7 de esta Norma Foral no tendrán, en su caso, la consideración de primera entrega a efectos de lo dispuesto en este ordinal. La exención prevista en este ordinal no se aplicará:

(...)

c) A las entregas de edificaciones que sean objeto de demolición con carácter previo a una nueva promoción urbanística.

(...)

24. Las entregas de bienes que hayan sido utilizados por el transmitente en la realización de operaciones exentas del impuesto en virtud de lo establecido en este artículo, siempre que al sujeto pasivo no se le haya atribuido el derecho a efectuar la deducción total o parcial del impuesto soportado al realizar la adquisición, afectación o importación de dichos bienes o de sus elementos componentes. A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, se considerará que al sujeto pasivo no se le ha atribuido el derecho a efectuar la deducción parcial de las cuotas soportadas cuando haya utilizado los bienes o servicios adquiridos exclusivamente en la realización de operaciones exentas que no originen el derecho a la deducción, aunque hubiese sido

de aplicación la regla de prorata. Lo dispuesto en este número no se aplicará:

a) A las entregas de bienes de inversión que se realicen durante su período de regularización.

b) Cuando resulten procedentes las exenciones establecidas en los números 20.º y 22.º anteriores.

(...)

Dos. Las exenciones relativas a los números 20.º y 22.º del apartado anterior podrán ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y se le atribuya el derecho a efectuar la deducción total o parcial del impuesto soportado al realizar la adquisición o, cuando no cumpliéndose lo anterior, en función de su destino previsible, los bienes adquiridos vayan a ser utilizados, total o parcialmente, en la realización de operaciones, que originen el derecho a la deducción.

(...)”.

El apartado Dos de este artículo 20 de la NFIVA (referido a la renuncia a las exenciones inmobiliarias) se encuentra desarrollado en el artículo 8 del Reglamento del impuesto sobre el Valor Añadido (RIVA), aprobado mediante Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, en virtud del cual:

“1. La renuncia a las exenciones reguladas en los números 20.º y 22.º del apartado uno del artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, deberá comunicarse fehacientemente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega de los correspondientes bienes.

La renuncia se practicará por cada operación realizada por el sujeto pasivo y, en todo caso, deberá justificarse con una declaración suscrita por el adquirente, en la que éste haga constar su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total o parcial del impuesto soporta-

do por las adquisiciones de los correspondientes bienes inmuebles o, en otro caso, que el destino previsible para el que vayan a ser utilizados los bienes adquiridos le habilita para el ejercicio del derecho a la deducción, total o parcialmente.

(...)”.

En el presente caso, el inmueble que transmitirá la entidad consultante ha estado destinado a la prestación de servicios de enseñanza superior universitaria, esto es, a una actividad exenta que no otorga derecho a deducción de las cuotas de IVA soportadas para su desarrollo (de conformidad con lo previsto en el punto 9º del ya citado artículo 20 Uno de la NFIVA), por lo que, en principio, la entrega de la referida finca al contratista adjudicatario de las obras estaría exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido en virtud de lo dispuesto en el punto 24 del mismo artículo 20 Uno de la NFIVA (arriba transcrito).

No obstante, conviene recordar que el fundamento de esta exención, técnica, del punto 24 del artículo 20 Uno de la NFIVA es evitar la doble imposición, contraria al principio de neutralidad inspirador del impuesto, que se produciría al gravar las entregas de bienes que ya tributaron en su adquisición sin posibilidad de deducir las cuotas soportadas (por destinarse a operaciones exentas).

Consecuentemente, en el presente caso, en el que la consultante no soportó tributación por el Impuesto sobre el Valor Añadido en la adquisición del inmueble por el que pregunta, no resultará de aplicación la exención técnica regulada en el número 24 del artículo 20 Uno de la NFIVA, al no producirse el presupuesto de hecho que habilite para ello. Además, hay que tener en cuenta que las exenciones establecidas en los números 20, o 22 del artículo 20 Uno de la NFIVA (exenciones inmobiliarias) se aplican con preferencia sobre la regulada en el número 24 del mismo artículo.

A este respecto, de acuerdo con la información aportada, la entidad consultante va a transmitir una parte indivisa de una parcela en la que hay

enclavado un edificio, por lo que, en principio, resultaría aplicable la exención correspondiente a las segundas o ulteriores entregas de edificaciones (y de los terrenos en los que las mismas se hallen enclavadas) regulada en el punto 22 del artículo 20 Uno de la NFIVA.

Sin embargo, ha de tenerse en cuenta que esta exención no se extiende a las entregas de edificaciones que sean objeto de demolición con carácter previo a una nueva promoción sobre el mismo suelo. En el sentido de que, en ese caso, lo que se está transmitiendo no es tanto el edificio en cuestión como el terreno sobre el que se asienta.

En el supuesto planteado, la constructora guipuzcoana adquirente del proindiviso sobre la parcela edificada procederá a continuación al derribo del edificio enclavado en ella. Por ello, en un supuesto como el planteado, no debería entenderse automáticamente que nos encontramos, en todo caso, ante una operación no exenta, sino que ha de analizarse, asimismo, si la entrega del terreno sobre el que se asienta la edificación que se va a derribar se encuentra o no exenta, atendiendo a lo dispuesto en el punto 20 del ya repetido artículo 20 Uno de la NFIVA. Ya que, en definitiva, la excepción a la exención para las entregas de edificaciones que se van a demoler encontrar su justificación, fundamentalmente, en el hecho de que en dichas operaciones el bien que realmente se transmite es el terreno.

Sobre este particular, dejando al margen las entregas de terrenos por sus urbanizadores (al no responder esta situación al caso) ha de tenerse en cuenta que, de conformidad con lo previsto en el punto 20 del artículo 20 Uno de la NFIVA, están exentas las entregas de terrenos que no tengan la condición de edificables, entendiéndose que, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, únicamente tienen la consideración de edificables:

- a) los terrenos clasificados como solares y
- b) aquellos que, no siendo clasificados como solares, sean ya aptos para la edificación por

haber sido ésta autorizada mediante la correspondiente licencia administrativa. De acuerdo con lo señalado en el escrito de consulta, en este caso el terreno está clasificado en el PGOU del municipio como suelo urbano consolidado, y tiene la consideración de solar.

Además, de los datos aportados no se deduce que el terreno deba ser objeto de ningún proceso de reurbanización, con carácter previo a la ejecución de la promoción urbanística proyectada sobre el mismo. Consecuentemente, siendo así las cosas, la entrega de la parte indivisa sobre la edificación y solar que proyecta efectuar la consultante no se encontrará exenta del impuesto en virtud de lo dispuesto en el punto 20 del artículo 20 Uno de la NFIVA, de modo que deberá repercutir la correspondiente cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido a la entidad adquirente.

2) Con respecto al segundo bloque de preguntas planteadas en el escrito presentado, conviene precisar, en primer lugar, que la entrega de la nueva edificación a realizar por la constructora guipuzcoana en pago del proindiviso sobre la parcela que le transmitirá la entidad consultante (operación analizada el punto anterior), constituirá, asimismo, una operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, al tratarse de una entrega de un edificio de nueva construcción, podrá resultar de aplicación a dicha operación la regla de inversión del sujeto pasivo regulada el artículo 84 2º f) de la NFIVA, que establece que:

“Uno. Serán sujetos pasivos del impuesto:

1.º Las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al impuesto, salvo lo dispuesto en los números siguientes.

(...)

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

(...)

f) 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. (...)"

De donde se deduce que procede la inversión del sujeto pasivo prevista en este artículo 84.Uno.2 f) de la NFIVA, cuando se cumplen los siguientes requisitos:

a) Que el destinatario de las operaciones sujetas al impuesto actúe como empresario o profesional, y no como consumidor final.

b) Que las operaciones realizadas tengan la naturaleza jurídica de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, incluida la cesión de personal para su realización.

c) Que dichas operaciones tengan por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones, y que consistan materialmente en la referida urbanización, construcción o rehabilitación.

d) Que las repetidas operaciones sean efectuadas como consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista principal (o los contratistas principales), si bien, la inversión del sujeto pasivo también se producirá en los casos de ejecuciones de obra y de cesiones de personal efectuadas para el contratista principal u otros subcontratistas, cuando las mismas sean consecuencia, o traigan causa, de un contrato principal que tenga por objeto la urbanización de terrenos, o la construcción o rehabilitación de edificaciones.

La expresión "directamente formalizados" debe considerarse equivalente a "directamente con-

certados" entre el promotor y el contratista, cualquiera que sea la forma, oral o escrita, de los contratos celebrados.

A todos estos efectos, el artículo 24 quater del RIVA concreta que:

"3. Los destinatarios de las operaciones a que se refiere el artículo 84, apartado uno, número 2.º, letra f), párrafo primero, de la Ley del impuesto, deberán, en su caso, comunicar expresa y fehacientemente al contratista o contratistas principales con los que contraten, las siguientes circunstancias:

a) Que están actuando, con respecto a dichas operaciones, en su condición de empresarios o profesionales.

b) Que tales operaciones se realizan en el marco de un proceso de urbanización de terrenos o de construcción o rehabilitación de edificaciones.

4. Los destinatarios de las impuesto, deberán, en su caso, comunicar expresa y fehacientemente a los subcontratistas con los que contraten, la circunstancia referida en la letra b) del apartado anterior de este artículo.

(...)"

Por tanto, para que resulte de aplicación el mecanismo de inversión del sujeto pasivo regulado en el artículo 84.Uno.2º.f) de la NFIVA, es necesario, en primer lugar, que el destinatario de las operaciones referidas en dicho precepto actúe como empresario o profesional, en el sentido de lo dispuesto en el artículo 5 de la misma NFIVA.

Por lo que respecta, en particular, a los entes públicos, las personas físicas, las asociaciones, las cooperativas y las demás entidades sin ánimo de lucro, será necesario que éstos comuniquen expresa y fehacientemente al contratista principal que están adquiriendo el bien o servicio en su calidad de empresario o profesional.

No será necesaria, sin embargo, dicha comunicación en los supuestos en los que las citadas

personas o entidades no actúen con la condición de empresario o profesional, en cuyo caso no operará el supuesto de inversión del sujeto pasivo.

De manera que, en el presente caso, tendrá lugar la inversión del sujeto pasivo en la relación establecida entre la entidad consultante y la constructora guipuzcoana a la que ha adjudicado el proyecto de construcción del nuevo edificio, en la medida en que la primera (la consultante) actúe en dicha operación en calidad de promotora de las obras por las que pregunta, lo haga, además, como empresario o profesional a efectos del impuesto y las operaciones que se realicen en su favor tengan la consideración de ejecuciones de obra de construcción de edificaciones.

Con lo que, en sentido contrario, no operará el citado mecanismo de inversión del sujeto pasivo cuando el promotor de las obras actúe como consumidor final, ni cuando las operaciones contratadas no tengan la consideración de ejecuciones de obra de construcción de edificaciones (circunstancias ésta última, que no parecen darse en el caso planteado, ya que los datos aportados apuntan a que nos encontramos ante la contratación de la construcción de un edificio nuevo).

A este respecto, de acuerdo con lo indicado al inicio de esta respuesta, en la medida en que la consultante no tuviera naturaleza mercantil, y realizase, en cumplimiento de su objeto social, tanto actividades sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido como otras no sujetas al mismo (por realizarse a título lucrativo), en lo que se refiere a la condición de empresario o profesional de la entidad religiosa, el supuesto de inversión del sujeto pasivo resultará de aplicación al caso planteado siempre que, reuniéndose el resto de requisitos, el destinatario de las operaciones (la consultante) actúe con la condición de empresario o profesional en los términos señalados en el artículo 5 de la NFIVA, y así lo comunique expresa y fehacientemente al contratista o contratistas principales con los que contraten, en los términos establecidos en el artículo 24 quáter del RIVA.

En los supuestos en los que, con arreglo a lo indicado en los párrafos anteriores, opera la regla de inversión del sujeto pasivo, de modo que ostenta esta condición el destinatario de las operaciones gravadas (en el caso planteado, la entidad eclesiástica consultante destinataria de la ejecución de obra de construcción contratada) y no quien las lleva a cabo, corresponde al citado destinatario auto-repercutirse dicho impuesto.

En cuanto al devengo de esta operación, el artículo 75 de la NFIVA determina que:

“Uno. Se devengará el impuesto:

1.º En las entregas de bienes, cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable.

(...)

Dos. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible, el impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.

(...)”.

En el presente caso, la puesta a disposición del proindiviso de la parcela sobre la que será construido el edificio, que previamente habrá transmitido la consultante a la constructora, constituye el pago anticipado de la total contraprestación correspondiente a la entrega del edificio de nueva construcción, lo cual dará lugar al nacimiento de la exigibilidad del impuesto correspondiente al citado pago anticipado y a la obligación de la consultante a autorrepercutirlo de resultar de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo.

Todo ello, de conformidad con lo previsto en el artículo 75.Dos de la NFIVA. Por último, en lo que se refiere a la posibilidad de que la entidad consultante deduzca las cuotas soportadas por autorrepercusión en caso de ser aplicable el su-

puesto de inversión del sujeto pasivo, el artículo 92 de la ya citada NFIVA preceptúa que:

“Uno. Los sujetos pasivos podrán deducir de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas por las operaciones gravadas que realicen en el interior del país las que, devengadas en el mismo territorio, hayan soportado por repercusión directa o satisfecho por las siguientes operaciones: 1.º Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por otro sujeto pasivo del impuesto.

(...)

Dos. El derecho a la deducción establecido en el apartado anterior sólo procederá en la medida en que los bienes y servicios adquiridos se utilicen en la realización de las operaciones comprendidas en el artículo 94, apartado uno de esta Norma Foral”.

A estos mismos efectos, el artículo 93 de la NFIVA determina 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 Norma Foral y hayan iniciado la realización habitual de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a sus actividades empresariales o profesionales.

(...)

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”.

Respecto de las operaciones cuya realización origina el derecho a la deducción de las cuotas soportadas, el artículo 94 de la NFIVA recoge que:

“Uno. Los sujetos pasivos a que se refiere el apartado uno del artículo anterior podrán deducir las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido comprendidas en el artículo 92 en la medida en que los bienes o servicios, cuya adquisición o importación determinen el derecho a la deducción, se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las siguientes operaciones:

1. Las efectuadas en el ámbito espacial de aplicación del impuesto que se indican a continuación: a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

(...)”.

En lo que pudiera resultar de aplicación al supuesto analizado, el artículo 95 de la NFIVA determina que:

“Uno. Los empresarios o profesionales no podrán deducir las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que no se afecten, directa y exclusivamente, a su actividad empresarial o profesional.

Dos. No se entenderán afectos directa y exclusivamente a la actividad empresarial o profesional, entre otros:

1.º Los bienes que se destinen habitualmente a dicha actividad y a otras de naturaleza no empresarial ni profesional por períodos de tiempo alternativos.

2.º Los bienes o servicios que se utilicen simultáneamente para actividades empresariales o profesionales y para necesidades privadas.

3.º Los bienes o derechos que no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo.

4.º Los bienes y derechos adquiridos por el sujeto pasivo que no se integren en su patrimonio empresarial o profesional.

5.º Los bienes destinados a ser utilizados en la satisfacción de necesidades personales o par-

ticulares de los empresarios o profesionales, de sus familiares o del personal dependiente de los mismos, con excepción de los destinados al alojamiento gratuito en los locales o instalaciones de la empresa del personal encargado de la vigilancia y seguridad de los mismos, y a los servicios económicos y socio-culturales del personal al servicio de la actividad.

Tres. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, las cuotas soportadas por la adquisición, importación, arrendamiento o cesión de uso por otro título de los bienes de inversión que se empleen en todo o en parte en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional podrán deducirse de acuerdo con las siguientes reglas:

1.º Cuando se trate de bienes de inversión distintos de los comprendidos en la regla siguiente, en la medida en que dichos bienes vayan a utilizarse previsiblemente, de acuerdo con criterios fundados, en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional.

(...)

3.º Las deducciones a que se refieren las reglas anteriores deberán regularizarse cuando se acredite que el grado efectivo de utilización de los bienes en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional es diferente del que se haya aplicado inicialmente.

La mencionada regularización se ajustará al procedimiento establecido en el Capítulo I del Título VIII de esta Norma Foral para la deducción y regularización de las cuotas soportadas por la adquisición de los bienes de inversión, sustituyendo el porcentaje de operaciones que originan derecho a la deducción respecto del total por el porcentaje que represente el grado de utilización en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional.

4.º El grado de utilización en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional deberá acreditarse por el sujeto pasivo por cualquier medio de prueba admitido en derecho. No será medio de prueba suficiente la declaración-liqui-

dación presentada por el sujeto pasivo ni la contabilización o inclusión de los correspondientes bienes de inversión en los registros oficiales de la actividad empresarial o profesional.

5.º A efectos de lo dispuesto en este apartado, no se entenderán afectos en ninguna proporción a una actividad empresarial o profesional los bienes que se encuentren en los supuestos previstos en los números 3.º y 4.º del apartado Dos de este artículo.

Cuatro. Lo dispuesto en el apartado anterior será también de aplicación a las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de los siguientes bienes y servicios directamente relacionados con los bienes a que se refiere dicho apartado:

1º Accesorios y piezas de recambio para los mencionados bienes.

(...)

4.º Rehabilitación, renovación y reparación de los mismos".

Tal y como se ha reiterado a lo largo de esta respuesta, la entidad eclesiástica consultante ostenta la condición de empresario a efectos del Impuesto sobre el valor Añadido, y por lo tanto de sujeto pasivo del mismo, por las actividades económicas que desarrolle, salvo por aquellas que lleve a cabo exclusivamente a título gratuito (artículo 5 de la NFIVA).

Así, según lo dispuesto en el artículo 92 de la NFIVA, arriba transcrito, los contribuyentes del impuesto pueden deducir las cuotas por ellos soportadas, en la medida en que los bienes y servicios adquiridos se utilicen en la realización de entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por lo que no resultan deducibles las cuotas soportadas como consecuencia de la adquisición de bienes o servicios que no se empleen en la realización de actividades empresariales o pro-

fesionales, ni las que se soporten en el desarrollo de actividades exentas. Respecto de las primeras, si bien, con carácter general, no se pueden deducir las cuotas derivadas de la adquisición de bienes o servicios que no se afecten, directa y exclusivamente, a una actividad empresarial o profesional, tratándose de bienes de inversión, resulta deducible el IVA soportado en la misma proporción en que los citados bienes se utilicen en el desarrollo de una actividad que habilite para ejercitar el derecho a deducción. El concepto de bienes de inversión se encuentra regulado en el artículo 108 de la NFIVA, de conformidad con el cual:

“Uno. A los efectos de este impuesto se considerarán de inversión los bienes corporales, muebles, semovientes o inmuebles que, por su naturaleza y función estén normalmente destinados a ser utilizados por un período de tiempo superior a un año como instrumentos de trabajo o medios de explotación.

(...)”.

Sin embargo, como ya se ha mencionado, para poder deducir las cuotas de IVA soportadas no basta con que los bienes o derechos adquiridos se afecten al desarrollo de una actividad empresarial, sino que, además, se exige que dicha actividad no se encuentre exenta del impuesto. De acuerdo con la información aportada, la consultante destinará el edificio nuevo adquirido a la constructora, tanto a la prestación de servicios docentes, como a la actividad religiosa que le es propia.

A la vista de todo lo anterior, cabe concluir que la entidad eclesiástica consultante no podrá deducir el IVA soportado como consecuencia de la compra del inmueble de nueva construcción por el que pregunta, en la medida en que éste se afecte al desarrollo de alguna actividad económica que suponga la realización de entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y exentas de gravamen en este impuesto (como la actividad educativa a la que hace referencia en su escrito), ni tampoco en el supuesto de que parte del inmueble no se destine al desarrollo de

ninguna actividad empresarial o profesional (lo que, asimismo, parece que ocurrirá en el presente supuesto).

3) Finalmente, en cuanto a la tributación de la escritura que documenten la división horizontal, extinción del condominio y declaración de obra nueva en construcción, una vez que la consultante haya transmitido a la entidad constructora una parte proindivisa sobre la parcela de la que es titular, procede atender a lo establecido en la Norma Foral 1/2011, de 24 de marzo, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (NFITPAJD), cuyo artículo 1 establece que:

“1. El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados es un tributo de naturaleza indirecta que, en los términos establecidos en los artículos siguientes, gravará:

1.º Las transmisiones patrimoniales onerosas.

2.º Las operaciones societarias.

3.º Los actos jurídicos documentados.

(...)

3. El gravamen de un acto o contrato por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas o por la de operaciones societarias, sólo será incompatible con el de su soporte documental por la de actos jurídicos documentados cuando así resulte expresamente de las normas reguladoras del impuesto”. Mientras que el artículo 4 de la NFITPAJD determina que:

“1. A un solo negocio jurídico no puede exigirse más que el pago de un solo derecho, pero cuando un mismo documento o contrato comprenda varios de ellos sujetos al impuesto separadamente, se exigirá el derecho señalado a cada uno de aquéllos, salvo en los casos en que se determine otra cosa.

2. Lo dispuesto en el apartado anterior se entiende sin perjuicio del gravamen que pueda corresponder por el soporte documental del negocio

jurídico, de conformidad con lo que establece el apartado

3 del artículo 1 de esta Norma Foral".

De acuerdo con los datos aportados, la operación por la que se pregunta da lugar a varias convenciones distintas, que pueden quedar sujetas al impuesto de forma separada:

- 1) la división de la propiedad horizontal;
- 2) la disolución de la comunidad de bienes, o extinción del condominio, creados sobre la finca; y
- 3) la declaración de obra nueva en construcción. De otro lado, la modalidad de Actos Jurídicos Documentados del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados se encuentra desarrollada en el Capítulo II del Título III de la NFITPAJD.

Así, el artículo 40 de la citada NFITPAJD prevé que:

"Estarán sujetas las escrituras, actas y testimonios notariales, en los términos que establecen los artículos 43 y 44 de la presente Norma Foral".

Mientras que el artículo 41 de esta misma NFITPAJD señala que:

"1. En las primeras copias de escrituras que tengan por objeto directo cantidad o cosa valuable servirá de base el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa.

(...)

A efectos de lo dispuesto en este apartado, se considerará primera copia de escritura pública la que se presente en primer lugar para su liquidación por este impuesto en la Administración tributaria correspondiente.

2. En las actas notariales se observará lo dispuesto en el apartado anterior, salvo en las de protesto, en que la base coincidirá con la tercera parte del valor nominal del efecto protestado o de la cantidad que hubiese dado lugar al protesto.

3. Se entenderá que el acto es de objeto no valuable cuando durante toda su vigencia, incluso en el momento de su extinción, no pueda determinarse la cuantía de la base. Si ésta no pudiese fijarse al celebrarse el acto, se exigirá el impuesto como si se tratara de objeto no valuable, sin perjuicio de que la liquidación se complete cuando la cuantía quede determinada".

A lo que el artículo 44 de la misma NFITPAJD, relativo a la cuota gradual de la misma modalidad del impuesto, añade que:

"Cuota gradual.

1. Las primeras copias de escrituras y actas notariales, tributarán, además, al tipo de gravamen del 0,50 por 100, en cuanto a tales actos o contratos, siempre que cumplan las siguientes condiciones:

a) Tengan por objeto cantidad o cosa valuable.

b) Contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, en los Registros Mercantiles, en los Registros de Cooperativas dependientes de las Administraciones Públicas correspondientes y en los Registros de Bienes Muebles.

c) No estén sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos de transmisiones patrimoniales onerosas o de operaciones societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en los términos establecidos en esta Norma Foral.

2. Por el tipo de gravamen consignado en el apartado 1 de este artículo tributarán las copias de las actas de protesto.

(...)".

Consecuentemente, para que la primera copia de una escritura pública quede sujeta a la cuota variable exigible a los documentos notariales en la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, debe cumplir los siguientes requisitos:

1) que tenga por objeto cantidad o cosa valuable;

2) que contenga un acto o contrato inscribible, entre otros, en el Registro de la Propiedad; y

3) que dicho acto o contrato no esté sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, ni a las modalidades de Transmisiones Patrimoniales Onerosas y de Operaciones Societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

En lo que interesa a la cuestión planteada, estos preceptos están desarrollados en el artículo 15 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (RITPAJD), aprobado por Decreto Foral 63/2011, de 29 de marzo, incluido dentro del Título correspondiente a la modalidad de Operaciones Societarias del impuesto, según el cual:

"1. La disolución de comunidades que resulten sujetas en su constitución, se considerará a los efectos del impuesto como disolución de sociedades, girándose la liquidación por el importe de los bienes, derechos o porciones adjudicadas a cada comunero.

2. La disolución de comunidades de bienes que no hayan realizado actividades empresariales, siempre que las adjudicaciones guarden la debida proporción con las cuotas de titularidad, sólo tributarán, en su caso, por actos jurídicos documentados".

De donde se deduce que, las disoluciones de comunidades de bienes que no hayan realizado actividades económicas, y que, por tanto, no se encuentran gravadas por Operaciones Societarias, quedan sujetas a la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, y tributan tanto por la cuota fija, como por la cuota variable, cuando se formalicen en escritura pública y resulten inscribibles, entre otros, en el Registro de la Propiedad.

A estos efectos, el apartado 2 del artículo 15 del RITPAJD especifica que la disolución de las co-

munidades de bienes que no hayan realizado actividades empresariales, en las que las adjudicaciones guarden la debida proporción, sólo tributan, en su caso, por la modalidad de Actos Jurídicos Documentados.

Atendiendo a los datos aportados, la comunidad de bienes objeto de consulta no llegará a desarrollar ninguna explotación económica, por lo que, siendo así las cosas, la extinción del condominio no estará sujeta a la modalidad de Operaciones Societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Lo que conlleva que la primera copia de la escritura mediante la que se formalice dicha disolución deberá tributar por la cuota variable de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados (documentos notariales).

Adicionalmente a todo lo anterior, con carácter previo a la disolución de la comunidad (o extinción del condómino), se proyecta formalizar la división de la propiedad horizontal de la finca. En la medida en que la división de la propiedad horizontal constituye un acto inscribible en el Registro de la Propiedad, cuya realización no se encuentra sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ni a los conceptos de Transmisiones Patrimoniales Onerosas o de Operaciones Societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, las primeras copias de las escrituras en las que se formalicen estas operaciones también estarán, en principio, sujetas a la cuota gradual de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados del repetido Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

No obstante, sobre este particular, debe tenerse en cuenta lo indicado por el Tribunal Supremo en su Sentencia de 12 de noviembre de 1998, relativa a un supuesto de división horizontal de un inmueble y atribución de los distintos pisos a los diferentes miembros de la comunidad de propietarios, en la que concluyó que:

"TERCERO.- Es cierto, como recoge el Acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central objeto de revisión jurisdiccional, que la división

horizontal no entraña desaparición de la situación de comunidad precedente e incluso -añadimos nosotros- se produce habitualmente por las Empresas promotoras y constructoras sin que exista ningún condominio, como preparación, mediante el documento público y la inscripción registral, de la posterior enajenación de las viviendas y locales del edificio y en tales casos, es decir cuando se trata de una escritura autónoma, está sujeta al Impuesto de Actos Jurídicos Documentados, pero cuando la división horizontal va seguida, sin solución de continuidad, por la adjudicación de los diferentes pisos y locales de manera individualizada a los miembros de la comunidad de propietarios titular proindiviso del edificio, no es más que un antecedente inexcusable de la división material de la cosa común, integrándose en la figura que la Ley invocada asimila a la disolución de sociedad.

En efecto, si resulta posible otorgar una escritura de división horizontal sin que se altere la titularidad común o exclusiva del inmueble, no lo es practicar la división material del edificio y adjudicar los pisos y locales a los comuneros sin haber realizado antes la división horizontal de los mismos y cuando ésta se produce en el mismo acto de la disolución de la sociedad a que legalmente se equipara la disolución del condominio, no puede gravarse por ambos conceptos. Así lo ha entendido en ocasiones anteriores el propio Tribunal Económico-Administrativo Central, como ha puesto de manifiesto la apelante y se recoge en la invocada Sentencia de 4 de abril de 1977, cuyo criterio debe ser reafirmado, dando lugar a la apelación y revocando el fallo de instancia, en este aspecto, en coherencia con lo pedido aquí, ya que tampoco ha planteado el apelante la posible no sujeción al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados.

(...)".

De modo que, en coherencia con lo indicado por el Tribunal Supremo, esta Dirección General entiende que la división de la propiedad horizontal no debe tributar como tal en la modalidad de Actos Jurídicos Documentados del impuesto en este caso, al tratarse de un antecedente inexcusable

sable de la extinción del condominio acordada (la cual, como ya se ha explicado más arriba, sí se encuentra sujeta a la repetida modalidad de Actos Jurídicos Documentados, sobre la base del valor real de los bienes adjudicados).

Consecuentemente, en el supuesto planteado, en la medida en que la división de la propiedad horizontal y la adjudicación de la proporción de la finca que corresponda a la entidad consultante y a la constructora, se realice sin solución de continuidad, en un solo acto jurídico, procederá girar una sola liquidación por el gravamen de Actos Jurídicos Documentados.

No obstante, esta conclusión no resulta extensible a la declaración de obra nueva en construcción, respecto de la cual las operaciones de división horizontal y extinción de condominio no pueden ser consideradas como antecedente inexcusable, ya que se habría llevado a cabo en iguales términos, aun cuando las fincas afectadas hubieran mantenido su configuración registral previa. Consecuentemente la declaración de obra nueva deberá tributar por la modalidad de Actos Jurídicos Documentados como una convención independiente, aun cuando se formalice en la misma escritura que documente la división de la propiedad horizontal y extinción del condominio. A este respecto, el artículo 16.1 del RITPAJD prevé que:

"1. La base imponible en las escrituras de declaración de obra nueva estará constituida por el valor real de coste de la obra nueva que se declare".

