

CONSULTA 2020.6.3.1 – IVA. Sobre la aplicación al colectivo de fisioterapeutas del tipo impositivo cero del impuesto sobre el valor añadido, previsto en el artículo 8 del Real Decreto-ley 15/2020, de 21 de abril, de medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo, a determinadas entregas de bienes, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de bienes necesarios para combatir los efectos del COVID-19, cuyos destinatarios sean entidades de derecho público, clínicas o centros hospitalarios, o entidades privadas de carácter social. Concepto de clínica o centro hospitalario a efectos de la aplicación del tipo cero.

HECHOS PLANTEADOS

Al entender de esta institución oficial, el artículo 8 del Real Decreto Ley 15/2020, de 21 de abril, de medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo –aplicable en el territorio de Araba– establece que:

“Con efectos desde la entrada en vigor de este real decreto-ley y vigencia hasta el 31 de julio de 2020, se aplicará el tipo del 0 por ciento del Impuesto sobre el Valor Añadido a las entregas de bienes, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de bienes referidos en el Anexo de este real decreto-ley cuyos destinatarios sean entidades de Derecho Público, clínicas o centros hospitalarios, o entidades privadas de carácter social a que se refiere el apartado tres del artículo 20 de la Ley 37 /1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Estas operaciones se documentarán en factura como operaciones exentas”.

Así, desde el punto de vista estrictamente semántico, el apartado 2 del artículo 12 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria establece que *“en tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en*

sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda”.

No existiendo definición jurídica o técnica del concepto *“clínica”*, es necesario recurrir a su sentido usual. De acuerdo con el diccionario de la Real Academia, clínica se define como *“establecimiento sanitario, generalmente privado, donde se diagnostica y trata la enfermedad de un paciente, que puede estar ingresado o ser atendido en forma ambulatoria”*.

En segundo lugar, la cuestión planteada debe ser analizada también desde el punto de vista de la finalidad perseguida, el cual entendemos que es evitar el mayor gasto que supondría para los beneficiarios de la medida el tener que satisfacer un IVA que no pueden deducir, al realizar operaciones no sujetas en el caso de los entes públicos o exentas en el caso de hospitales, clínicas y entidades privadas de carácter social.

En conclusión, las clínicas serán beneficiarias de la exención, siempre y cuando lleven a cabo actuaciones médicas-sanitaria relativas al diagnóstico, prevención o tratamiento de una enfermedad, exentas de IVA de acuerdo con el artículo 20.Uno.22, 32 o 52 UVA (en nuestro caso de la norma foral alavesa de traspisión) y ello con independencia de tratarse de una clínica de carácter público o privado ya que el artículo 8 del Real Decreto-ley no hace distinción.

CUESTIÓN PLANTEADA

Solicitan aclaración sobre si pueden considerarse clínicas los profesionales a los que representan a efectos de la aplicación del tipo 0% en la adquisición de los productos a que se refiere el anexo del Real Decreto Ley 15/2020.

CONTESTACIÓN

El artículo 8 del Real Decreto-ley 15/2020, de 21 de abril, de medidas urgentes complementarias

para apoyar la economía y el empleo, estableció lo siguiente:

“Artículo 8. Tipo impositivo aplicable del Impuesto sobre el Valor Añadido a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de bienes necesarios para combatir los efectos del COVID-19.

Con efectos desde la entrada en vigor de este real decreto-ley y vigencia hasta el 31 de julio de 2020, se aplicará el tipo del 0 por ciento del Impuesto sobre el Valor Añadido a las entregas de bienes, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de bienes referidos en el Anexo de este real decreto-ley cuyos destinatarios sean entidades de Derecho Público, clínicas o centros hospitalarios, o entidades privadas de carácter social a que se refiere el apartado tres del artículo 20 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Estas operaciones se documentarán en factura como operaciones exentas”.

Dicho artículo ha sido incorporado a la normativa tributaria alavesa en los mismos términos por el disuesto primero del Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 5/2020, de 12 de mayo.

En la exposición de motivos del referido Real Decreto-ley 15/2020 de 21 de abril, se señala que para permitir que el suministro de material sanitario se realice de forma rápida y efectiva, se establece, hasta el 31 de julio de 2020, un tipo impositivo del Impuesto sobre el Valor Añadido del cero por ciento aplicable a las entregas interiores, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de este tipo de bienes cuyos destinatarios sean entidades públicas, entidades sin ánimo de lucro y centros hospitalarios.

En relación con los destinatarios que tengan la condición de “clínicas o centros hospitalarios”, el citado Real Decreto-Ley ha previsto la aplicación del tipo cero a una categoría específica de instituciones sanitarias.

Dado que la normativa del Impuesto no ofrece una definición específica del concepto de clí-

nica o centro hospitalario, para su delimitación habrá que estar a lo regulado en el apartado 1 del artículo 11 de la Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria de Álava, que dispone lo siguiente:

“1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil”.

Según el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil “*las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas*”.

Por su parte, el apartado 2 del artículo 11 de dicha Norma Foral dispone que “*en tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda*”.

En este sentido, el Real Decreto 1277/2003, de 10 de octubre, por el que se establecen las bases generales sobre autorización de centros, servicios y establecimientos sanitarios, establece en su artículo 2:

“1. A los efectos de este real decreto, se entiende por:

a) Centro sanitario: conjunto organizado de medios técnicos e instalaciones en el que profesionales capacitados, por su titulación oficial o habilitación profesional, realizan básicamente actividades sanitarias con el fin de mejorar la salud de las personas. Los centros sanitarios pueden estar integrados por uno o varios servicios sanitarios, que constituyen su oferta asistencial”.

Este Real Decreto establece una clasificación, denominación y definición común para todos los centros sanitarios, públicos y privados del Estado cuya regulación y autorización, cualquiera que sea su nivel, categoría o titular, corresponde a las Comunidades Autónomas en sus respecti-

vos ámbitos territoriales. Su clasificación diferencia entre dos grandes grupos, según se trate de centros sanitarios con internamiento y sin internamiento, en los siguientes términos:

1º Hospitales (centros con internamiento).

2º Proveedores de asistencia sanitaria sin internamiento. Que se subdivide, a su vez, en 5 categorías:

- Consultas médicas.
- Consultas de otros profesionales sanitarios.
- Centros de atención primaria.
- Centros polivalentes.
- Centros especializados, donde se incluyen centros sanitarios de diversa naturaleza; entre otros, los centros de reproducción humana asistida, los centros de interrupción voluntaria del embarazo, los centros de diálisis, las clínicas dentales y los centros de salud mental.

No obstante, como señala la exposición de motivos del Real Decreto-ley 15/2020 los destinatarios del tipo cero son los centros hospitalarios y, por tanto, no todos los centros sanitarios calificados como tales en el mencionado Real Decreto 1277/2003 estarían incluidos en el ámbito subjetivo del artículo 8 del citado Real Decreto-ley. Tampoco parece que el legislador quisiera hacer extensiva la aplicación del tipo cero exclusivamente a los centros sanitarios calificados como clínicas, de conformidad con el referido Real Decreto, dado que las clínicas dentales son el único centro sanitario con tal denominación de clínica contenido en el mismo, y sus servicios sanitarios no parecen que tengan una especial conexión con las patologías derivadas del COVID19.

Por otra parte, el Diccionario de la Real Academia Española define "clínica" como:

"Dicho de un establecimiento sanitario: Ligado, por lo general, a una institución docente y que

atiende pacientes de diversas enfermedades en régimen de internado o ambulatorio".

Por su parte, se define "hospitalario" como perteneciente o relativo al hospital para enfermos, y a "hospital" como:

"Establecimiento destinado al diagnóstico y tratamiento de enfermos, donde a menudo se practican la investigación y la docencia".

Una interpretación conjunta y sistemática de dichas definiciones y de la delimitación de centros sanitarios contenida en el Real Decreto 1277/2003, determina que el ámbito subjetivo definido por "clínica o centro hospitalario" a efectos de la aplicación del tipo del cero por ciento del Impuesto, engloba a aquellos centros sanitarios destinados a proporcionar asistencia y servicios sanitarios en régimen, al menos, de internamiento y, en los que también, generalmente, se practican la investigación y la enseñanza médica o sanitaria, lo que parece corresponderse con la categoría de hospitales (centros con internamiento), antes señalados, públicos o privados.

En este sentido también se ha pronunciado la Dirección General de Tributos en la consulta núm. V1649-20 de 27 de mayo de 2020.

Por todo ello, conforme a lo expuesto anteriormente no sería aplicable el tipo 0% previsto en el artículo 8 del Real Decreto-ley 15/2020, de 21 de abril, y en el dispongo primero del Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 5/2020, de 12 de mayo, a la adquisición de productos a que se refieren dichas disposiciones en su anexo que realicen los fisioterapeutas para sus consultas.

CONSULTA 2020.6.3.4 – IVA, ITP Y AJD. Tratamiento tributario en materia de imposición indirecta de una operación inmobiliaria consistente en la transmisión a una constructora de un edificio propiedad de una entidad religiosa que estaba destinado a actividad educativa, para su posterior demolición y realización de nueva construcción. parte de dicha construcción constituye el pago en especie como contraprestación de la constructora a la entidad religiosa que le transmitió el edificio y el resto de los elementos del nuevo edificio es objeto de venta a un tercero.

HECHOS PLANTEADOS

La IGLESIA CATÓLICA - DIOCESIS DE BILBAO, con domicilio en V y CIF nº R480... (en adelante, el "Obispado"), es pleno propietario de las edificaciones y solar donde se ubica el antiguo Colegio CHCC, entre las calles B, H y L de Bilbao (que cuenta con una superficie de 2.033,00 m²).

En dicho inmueble se ha venido desarrollando una actividad vinculada a la Escuela de Magisterio (actividad sujeta y exenta a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido).

El 28 de junio de 2018, el Pleno del Ayuntamiento de Bilbao aprobó definitivamente el documento de modificación del P.G.O.U. de Bilbao denominado «Modificación del P.G. de carácter pormenorizado en lo relativo al uso docente de diversas parcelas equipamentales, (Expediente nº 2018-014427), en el que las que se encontraba la Escuela de Magisterio situada en el solar. En este sentido, por virtud de dicha modificación, se suprimió la vinculación obligatoria a usos docentes de este equipamiento, posibilitándose así la implantación y desarrollo de usos equipamentales alternativos. En el contexto de estas nuevas posibilidades de desarrollo urbanístico del solar, el Obispado está interesado en:

- demoler la edificación actual, y
- construir un nuevo edificio de equipamientos que pueda albergar, además de la nue-

va escuela de magisterio, tanto usos propios y exclusivos del Obispado, como otros usos equipamentales alternativos, compatibles con el anterior y desarrollados por terceros.

A tal efecto, el Obispado organizó un concurso destinado a seleccionar la empresa promotora para la construcción la edificación del que ha resultado adjudicataria CMSAU (sociedad domiciliada en Gipuzkoa)

DESCRIPCIÓN DE LA OPERACIÓN OBJETO DE CONSULTA

En ejecución de los objetivos descritos en los antecedentes anteriores, las partes, Obispado y CMSAU, se plantean las siguientes operaciones, respecto de las cuales desean confirmar su tratamiento fiscal en materia de imposición indirecta (IVA):

- Transmisión por parte del Obispado de un proindiviso sobre la edificación y actual solar a CMSAU, que será objeto de demolición.
- Inmediata división horizontal y extinción del condonimio y declaración de obra nueva en construcción.
- Pago en especie de la transmisión por parte del Obispado con la ejecución de obra de los elementos privativos del nuevo edificio que permanecen en propiedad de dicha entidad (según división horizontal).
- Transmisión onerosa por parte de CMSAU del resto de elementos privativos del nuevo edificio, a un tercero.

En relación con esta operación, se parte de estas premisas:

- La edificación y el solar actual forman parte del patrimonio empresarial del Obispado y en él se alberga únicamente la Escuela de Magisterio, que desarrolla una actividad docente (actividad sujeta y exenta a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido). La escuela de magisterio no tiene entidad juríd-

ca propia, sino que es parte del Obispado, aunque tiene un NIF propio (CIF R48...).

- Dicho inmueble fue adquirido por el Obispado el 26 de octubre de 1992. La adquisición no estuvo sujeta a IVA, por lo que el Obispado tampoco se lo dedujo, quedando la operación sujeta y exenta del ITPAJD (modalidad TPO), en virtud de los acuerdos Iglesia-Estado aplicables en dicha fecha. Cabe indicar que el suelo en el que se ubica la citada Escuela de Magisterio está clasificado como suelo urbano y categorizado como urbano consolidado por el PGOU de Bilbao. Por tanto, ostenta la condición de solar.

- La edificación y el solar cuyo proindiviso se transmite va a ser objeto de demolición por CMSAU, previo a la construcción de la nueva edificación.

- CMSAU construirá un nuevo edificio:

i. Las obras de construcción de los elementos privativos del nuevo edificio que serán propiedad del obispado y que este destinará, además de a la nueva escuela de magisterio, a los usos propios y exclusivos del Obispado, constituirán un pago en especie de la transmisión del proindiviso previamente realizada.

ii. La parte del nuevo edificio que quede en propiedad de CMSAU, será objeto de transmisión a un tercero.

- La división horizontal y extinción del condominio y declaración de obra nueva construcción se realiza de modo inmediato a la transmisión del proindiviso sobre la edificación y solar actual por el Obispado a Murias.

- CMSAU es una sociedad domiciliada en Gipuzkoa y sometida a normativa guipuzcoana, con un volumen de operaciones superior a 10 millones de euros que tributa a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido dentro del grupo de entidades número 182/11.

- El régimen fiscal aplicable al Obispado es el que deriva de los Acuerdos entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos de 3 de enero de 1979 y el Acuerdo de 10 de octubre de 1980 acerca de la aplicación del Impuesto sobre Sociedades de las Entidades Eclesiásticas. También es de aplicación la Norma Foral 4/2019, de 20 de marzo, de Régimen Fiscal de las Entidades sin fines lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo

CONSULTA TRIBUTARIA Y ENTENDIMIENTO DE LA SOCIEDAD

Normativa y doctrina administrativa aplicable

Conforme al artículo 4 del Decreto Foral 102/1992 de 29 de diciembre, por el que se adapta la normativa fiscal del Territorio Histórico de Gipuzkoa a la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, DFIVA), estarán sujetas al IVA las entregas de bienes realizadas por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional. En particular, se entienden realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial las transmisiones a terceros de la totalidad o parte de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos.

Conforme al artículo 5 del DFIVA, se reputan empresarios o profesionales las personas o entidades que realicen actividades 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, conforme al artículo 20.Uno.22º del DFIVA, se encuentran sujetas y exentas, con posibilidad de renuncia a la exención conforme al artículo 20.Dos del DFIVA, 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. No obstante, conforme a lo

dispuesto en el apartado 22º.A) letra c) de dicho artículo 20 dicha exención no se aplicará a, entre otras, las entregas de edificaciones que sean objeto de demolición con carácter previo a una nueva promoción urbanística.

Por otro lado, conforme al artículo 20.Uno.24º del DFIVA, se encuentran sujetas y exentas, sin posibilidad de renunciar a la exención, las entregas de bienes que hayan sido utilizados por el transmitente en la realización de operaciones exentas del Impuesto, 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. No obstante, lo anterior no se aplicará cuando resulten aplicables las exenciones establecidas en los números 20o y 22º del mismo artículo, como es este caso.

Por lo que respecta al sujeto pasivo, el artículo del 84 del DFIVA, como norma general, establece que serán sujetos pasivos 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.

Como regla especial, 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, la letra t) del artículo 84.Uno.2º del DFIVA establece que el sujeto pasivo será el empresario o profesional para el que se realicen las operaciones.

En materia de derecho a deducción de las cuotas soportadas, el artículo 94 del DFIVA, establece que el IVA será deducible en la medida en que los bienes o servicios adquiridos, se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de, entre otras, entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas del impuesto sobre el Valor Añadido.

Tributación de la transmisión del proindiviso sobre la edificación y solar actual por parte del Obispado a CMSAU.

Conforme a todo lo anterior, entendemos que:

- La transmisión del proindiviso sobre la edificación y solar actual por parte del Obispado a Construcciones Mudas sería una entrega de bienes realizada por un empresario en el desarrollo de una actividad empresarial. En particular, en dicho inmueble se ha venido desarrollando por parte del Obispado la actividad de docencia por estar allí ubicada la escuela de magisterio.
- La transmisión del proindiviso sobre la edificación y solar actual por parte del obispado a CMSAU representa una operación sujeta y no exenta al IVA, al tratarse de una segunda entrega de edificaciones que va a ser objeto de demolición de conformidad con el artículo 20.Uno.22º.A) letra c) del DFIVA. En particular, tampoco resulta procedente la exención del apartado 24º, del artículo 20.Uno del DFIVA al resultar de aplicación el apartado 22º del artículo 20.Uno del mismo.
- En este sentido se pronuncia la doctrina administrativa entre otras, a través de las consultas nº V1485-05, V1924-06, V1912-12 y V0679-17. En particular, estas dos últimas expresamente indican que:

“(...) la exclusión que efectúa la letra b) del artículo 20.Uno.24º de las operaciones en las que resulte procedente la exención establecida en el número 22º del mismo artículo 20.uno ha de entenderse referido a las segundas y ulteriores entregas de edificaciones que se citan por este precepto, tanto si dichas entregas se encuentran exentas del Impuesto como si, por renuncia o por alguna de las excepciones existentes, no es aplicable la exención.

- El sujeto pasivo de dicha transmisión será el Obispado, que deberá repercutir el IVA a CMSAU, para quien será deducible en

la medida en que se tratará de un IVA correctamente repercutido y cuyo destino es la realización de operaciones que originan derecho a la deducción (i.e. promoción inmobiliaria),' conforme a [o dispuesto en los artículos 88 y 92 DFIVA.

Tributación del pago en especie consistente en la ejecución de obra por parte de CMSAU

Conforme a todo lo anterior entendemos que:

- El pago en especie consistente en la ejecución por parte de CMSAU de una obra para el Obispado, en contraprestación de la transmisión de la parte proindivisa del inmueble actual, constituye a su vez una operación sujeta y no exenta a efectos del IVA. A estos efectos, constituirá la base imponible de la operación el importe de las obras correspondientes al nuevo edificio (elementos privativos) que quedan en propiedad del Obispado.
- El sujeto pasivo de dicha operación, por inversión conforme a lo previsto la letra f) del artículo 84.Uno.2º DFIVA será el Obispado, que deberá auto-repercutirse el Impuesto.
- El devengo de dicha operación se producirá en el momento de la transmisión del proindiviso sobre la edificación y solar actual por parte del Obispado, al constituir dicha transmisión en favor de CMSAU un pago anticipado de la operación, conforme a lo dispuesto en el artículo 75.Dos DFIVA.
- Aunque no es objeto de esta consulta, cabe mencionar que el Impuesto sobre el Valor Añadido soportado no será deducible para el Obispado en la medida en que la adquisición será destinada a la realización de operaciones que no originan derecho a la deducción (i.e. actividad de docencia).

Tributación de la transmisión onerosa realizada por parte de CMSAU a un tercero

Conforme a todo lo anterior, entendemos que:

- La entrega realizada por CMSAU, en su condición de promotor, y correspondiente a la parte del nuevo edificio por ella promovido que conforme a la división horizontal y extinción del condominio se le adjudicaría como propietaria, tendrá la consideración de primera entrega sujeta y no exenta al IVA, al entenderse realizada por su promotor una vez terminada su construcción.

- CMSAU será el sujeto pasivo de dicha transmisión, cuya correspondiente cuota se repercutirá al adquirente.

Deducción del IVA soportado por CMSAU

- Conforme a lo anterior y por lo que respecta exclusivamente a las operaciones inmobiliarias arriba mencionadas, CMSAU no tendrá ninguna limitación a la deducibilidad del IVA soportado en virtud de las mismas.

En el contexto de estas nuevas posibilidades de desarrollo urbanístico del solar, el Obispado está interesado en:

- Demoler la edificación actual, y
- Construir un nuevo edificio de equipamientos que pueda albergar, además de la nueva escuela de magisterio, tanto usos propios y exclusivos del Obispado, como otros usos equipamentales alternativos, compatibles con el anterior y desarrollados por terceros.

A tal efecto, el Obispado organizó un concurso destinado a seleccionar la empresa promotora para la construcción la de la edificación del que ha resultado adjudicataria CMSAU.

CUESTIÓN PLANTEADA

En ejecución de los objetivos descritos en los antecedentes anteriores, las partes, el Obispado y CMSAU, se plantean las siguientes operaciones, respecto de las cuales desean confirmar su tratamiento fiscal en materia de imposición indirecta (IVA).

- Transmisión por parte del Obispado de un proindiviso sobre la edificación y actual solar a CMSAU, que será objeto de demolición.
- Inmediata división horizontal y extinción del condominio y declaración de obra nueva en construcción.
- Pago en especie de la transmisión por parte del Obispado con la ejecución de obra de los elementos privativos del nuevo edificio que permanecen en propiedad de dicha entidad (según división horizontal).
- Transmisión onerosa por parte de CMSAU del resto de elementos privativos del nuevo edificio, a un tercero.

En relación con esta operación, se parte de estas premisas:

- La edificación y el solar actual forman parte del patrimonio empresarial del Obispado y en él se alberga únicamente la Escuela de Magisterio, que desarrolla una actividad docente (actividad sujeta y exenta a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido). La Escuela de Magisterio no tiene entidad jurídica propia, sino que es parte del Obispado, aunque tiene un NIF propio (CIF R4800...).
- Dicho inmueble fue adquirido por el Obispado el 26 de octubre de 1992. La adquisición no estuvo sujeta a IVA, por lo que el Obispado tampoco se lo dedujo, quedando la operación sujeta y exenta del ITPYAJD (modalidad TPO), en virtud de los acuerdos Iglesia-Estado aplicables en dicha fecha.

CONTESTACIÓN

El artículo 4, apartado uno, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece lo siguiente:

"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 habi-

tual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen".

El concepto de empresario o profesional se regula, a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, por el artículo 5 de la Ley 37/1992, conforme al cual tienen esta condición:

"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.

c) 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.

En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes.

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

(...)".

Los preceptos anteriores son de aplicación general y, por tanto, también al Obispado que, tendrán la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, al proceder a la venta de un inmueble que han tenido destinado según consulta formulada a una actividad empresarial como es la enseñanza. Por lo tanto, la entrega estará sujeta a dicho Impuesto.

No obstante, lo anterior, debe tomarse en consideración el supuesto de exención previsto en el artículo 20. Uno.22º de la Ley 37/1992, según el cual están exentas:

“22.º A) Las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación.

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

(...)

La exención prevista en este número no se aplicará:

a) A las entregas de edificaciones efectuadas en el ejercicio de la opción de compra inherente a un contrato de arrendamiento, por empresas dedicadas habitualmente a realizar operaciones de arrendamiento financiero. A estos efectos, el compromiso de ejercitarse la opción de compra frente al arrendador se asimilará al ejercicio de la opción de compra.

Los contratos de arrendamiento financiero a que se refiere el párrafo anterior tendrán una duración mínima de diez años.

b) A las entregas de edificaciones para su rehabilitación por el adquirente, siempre que se

cumplan los requisitos que reglamentariamente se establezcan.

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

(...)”.

Por consiguiente, no resultará aplicable, a priori, la exención del artículo 20. Uno.22º de la Ley 37/1992 por tratarse de la entrega de una edificación para su demolición y nueva edificación por el adquirente, estando la entrega sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Hay que considerar que la exclusión del supuesto de exención de estas segundas y ulteriores entregas de edificaciones que van a ser objeto de demolición responde al hecho de que el auténtico objeto de interés económico en las mismas es el suelo sobre el que se asienten.

A este respecto, el artículo 20. Uno.20º establece que estarán exentas “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.".

Por lo tanto, si estamos en un supuesto de entrega de terreno susceptible de transformación urbanística, en el que no se ha iniciado todavía la correspondiente actuación de urbanización, será de aplicación la exención contenida en el citado artículo 20. Uno 20º de la Ley del IVA. En caso contrario, la entrega estará sujeta y no exenta y habrá de tributar al tipo general del 21%, con la salvedad recogida en el propio artículo, es decir, excepto en el caso de que el citado terreno se destine exclusivamente a parques y jardines públicos.

Lo anterior debe entenderse sin perjuicio de la posibilidad de renunciar a la aplicación de la exención en los términos y con los requisitos establecidos en el apartado dos del artículo 20 de la Ley 37/1992, según el cual:

"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".

En consecuencia, el transmitente podrá renunciar a la exención del IVA siempre que 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.

Por consiguiente, en este último caso (operación sujeta pero exenta del IVA), para que se pueda renunciar a la exención del IVA, el adquirente deberá destinar previsiblemente la edificación adquirida, total o parcialmente, a operaciones que originen el derecho a la deducción.

Debe resaltarse que lo dispuesto en el punto 22 del artículo 20 Uno de la Ley del VA se aplica con preferencia a la exención regulada en el punto 24 del mismo artículo, donde se señala que, estarán exentas las entregas de bienes utilizados por el contribuyente en la realización de operaciones exentas del impuesto, siempre que al sujeto pasivo no se le haya atribuido el derecho a efectuar la deducción total o parcial del Impuesto soportado en la adquisición, toda vez que en dicho punto 24 se recoge que: "(...) Lo dispuesto en este número no se aplicará: (...) b) Cuando resulten procedentes las exenciones establecidas en los números 20º y 22º anteriores. (...)".

En relación a la segunda cuestión planteada sobre la tributación del pago en especie consistente en la ejecución de obra por parte de CMSAU, el artículo 75 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido establece que se devengará el impuesto:

"1º. 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.

(...)

2º. En las prestaciones de servicios, cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas.

No obstante, cuando se trate de ejecuciones de obra con aportación de materiales, en el momento en que los bienes a que se refieran se pongan a disposición del dueño de la obra".

El apartado dos del mismo artículo añade:

"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.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será aplicable a las entregas de bienes comprendidas en el artículo 25 de esta Ley.".

En las operaciones de permuta de un inmueble a cambio de recibir obra futura tienen lugar las siguientes operaciones a efectos del Impuesto:

- La entrega del inmueble. Dicha entrega constituye un pago a cuenta en especie de las ejecuciones de obra que se van realizar.

- La propia ejecución material de las obras".

En aplicación de las reglas del devengo del IVA contenidas en el artículo 75 transcrita, en el caso planteado en la presente consulta el devengo del IVA de las ejecuciones de obra se producirá cuando se realice el pago anticipado de las mismas, es decir, cuando tenga lugar la puesta a disposición del inmueble del Obispado a CMSAU.

El artículo 78 de la Ley del Impuesto preceptúa que la base imponible de dicho tributo estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedentes del destinatario o de tercera personas.

Asimismo, el artículo 79.uno de la Ley 37/1992, de 28 diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece lo siguiente:

"Uno. En las operaciones cuya contraprestación no consista en dinero se considerará como base imponible el importe, expresado en dinero, que se hubiera acordado entre las partes.

Salvo que se acredite lo contrario, la base imponible coincidirá con los importes que resulten de aplicar las reglas previstas en los apartados tres y cuatro siguientes.

No obstante, si la contraprestación consistiera parcialmente en dinero, se considerará base imponible el resultado de añadir al importe, expresado en dinero, acordado entre las partes, por la parte no dineraria de la contraprestación, el importe de la parte dineraria de la misma, siempre que dicho resultado fuere superior al determinado por aplicación de lo dispuesto en los párrafos anteriores.

(...)".

Por tanto, la base imponible del pago en especie consistente en la ejecución de obra por parte de CMSAU será, en ausencia de vinculación, la cantidad expresada en dinero acordada entre las partes.

Por otro lado, en relación al sujeto pasivo, el artículo 84 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece lo siguiente:

"Uno. Serán sujetos pasivos del Impuesto:

1º. 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.

2º. 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 ce-

siones 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 acuerdo con lo anterior, resultará de aplicación el mecanismo conocido como inversión del sujeto pasivo, cuando se reúnan los siguientes requisitos:

- a) El destinatario de las operaciones sujetas al Impuesto debe actuar con la condición de empresario o profesional.
- b) Las operaciones realizadas deben tener por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o la rehabilitación de edificaciones.
- c) Las operaciones realizadas deben tener la naturaleza jurídica de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, incluida la cesión de personal necesario para su realización.
- d) Tales operaciones deben ser consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el o los contratistas principales, si bien, la inversión del sujeto pasivo también se producirá, en los casos de ejecuciones de obra y cesiones de personal efectuadas para el contratista principal u otros subcontratistas, cuando las mismas sean consecuencia o traigan causa en 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 concertados" entre el promotor y el contratista, cualquiera que sea la forma oral o escrita de los contratos celebrados.

Por tanto, a las ejecuciones de obra consistentes en la construcción de una edificación para el Obispado, siendo este empresario, les será de aplicación la regla de inversión de sujeto pasivo.

Recordar, que en base al artículo 24 quater del Real Decreto 1624/1992 de 29 de diciembre, 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, que están actuando, con respecto a dichas operaciones, en su condición de empresarios o profesionales y que tales operaciones se realizan en el marco de un proceso de urbanización de terrenos o de construcción o rehabilitación de edificaciones.

En relación a la transmisión onerosa de edificaciones por parte de CMSAU, una vez finalizada la construcción, a terceros, el artículo 20. Uno 22 mencionado anteriormente establece que "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."

En base a la consulta planteada, toda vez que, el inmueble adquirido sea objeto de derribo y se construya un nuevo edificio y cumpla el resto de requisitos enunciados en el apartado anterior, las transmisiones realizadas, una vez terminada la construcción, tendrán la consideración de primera entrega.

Por último, en cuanto a la deducibilidad del IVA soportado por CMSAU, como consecuencia de la compra del edificio y su construcción, el artículo 92 del IVA establece 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 Ley”.

A su vez el artículo 94 de la Ley del IVA 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.

(...).”

Por tanto, CMSAU tendrá derecho a la deducción del IVA soportado, al destinar los bienes o servicios adquiridos, según la consulta planteada, a operaciones sujetas y no exentas al IVA.

