

**SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA**  
**DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS**  
**Consultas Vinculantes**

<b>NUM-CONSULTA</b>	<b>V1140-19</b>
<b>ORGANO</b>	SG de Impuestos sobre el Consumo
<b>FECHA-SALIDA</b>	24/05/2019
<b>NORMATIVA</b>	Ley 37/1992 art. 4-Uno y 5;7-1º-
<b>DESCRIPCION-HECHOS</b>	La consultante va a realizar una escisión por la que traspasará su actividad de arrendamiento de viviendas y/o locales a dos sociedades de nueva creación.
<b>CUESTION-PLANTEADA</b>	Sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de las operaciones de escisión, así como aplicación del tipo impositivo reducido del 4 por ciento para entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas en las sociedades de nueva creación.
<b>CONTESTACION-COMPLETA</b>	<p>1.- El artículo 19 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006 relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido dispone que los Estados miembros están facultados para considerar que la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes no suponga la realización de una entrega de bienes.</p> <p>Dicha previsión comunitaria se ha plasmado en el supuesto de no sujeción contenido en el número 1º del artículo 7 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre) que dispone lo siguiente, según la redacción dada al precepto por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, que modifica, entre otras, la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en vigor desde 1 de enero de 2015.</p> <p>“1.º La transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan o sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma en el transmitente, capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, con independencia del régimen fiscal que a dicha transmisión le resulte de aplicación en el ámbito de otros tributos y del procedente conforme a lo dispuesto en el artículo 4, apartado cuatro, de esta Ley.</p> <p>Quedarán excluidas de la no sujeción a que se refiere el párrafo anterior las siguientes transmisiones:</p> <p>a) La mera cesión de bienes o de derechos.</p> <p>b) Las realizadas por quienes tengan la condición de empresario o profesional exclusivamente conforme a lo dispuesto por el artículo 5, apartado uno, letra c) de esta Ley, cuando dichas transmisiones tengan por objeto la mera cesión de bienes.</p> <p>c) Las efectuadas por quienes tengan la condición de empresario o profesional exclusivamente por la realización ocasional de las operaciones a que se refiere el artículo 5, apartado uno, letra d) de esta Ley.</p> <p>A los efectos de lo dispuesto en este número, resultará irrelevante que el adquirente desarrolle la misma actividad a la que estaban afectos los elementos adquiridos u otra diferente, siempre que se acredite por el adquirente la intención de mantener dicha afectación al desarrollo de una actividad empresarial o profesional.</p> <p>En relación con lo dispuesto en este número, se considerará como mera cesión de bienes o de derechos, la transmisión de éstos cuando no se acompañe de una estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, que permita considerar a la misma constitutiva de una unidad económica autónoma.</p> <p>En caso de que los bienes y derechos transmitidos, o parte de ellos, se desafecten posteriormente de las actividades empresariales o profesionales que determinan la no sujeción prevista en este número, la referida desafectación quedará sujeta al Impuesto en la forma establecida para cada caso en esta Ley.</p> <p>Los adquirentes de los bienes y derechos comprendidos en las transmisiones que se beneficien de la no sujeción establecida en este número se subrogarán, respecto de dichos bienes y</p>

derechos, en la posición del transmitente en cuanto a la aplicación de las normas contenidas en el artículo 20, apartado uno, número 22.º y en los artículos 92 a 114 de esta Ley.”.

La nueva redacción del número 1º, del artículo 7 como establece la exposición de motivos de la Ley 28/2014 citada, “clarifica la regulación de las operaciones no sujetas consecuencia de la transmisión global o parcial de un patrimonio empresarial o profesional incorporando, a tal efecto la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de que se trate de la transmisión de una empresa o de una parte de la misma.”.

Dicha jurisprudencia viene establecida fundamentalmente por las sentencias de 27 de noviembre de 2003, recaída en el asunto C-497/01, de Zita Modes Sarl y de 10 de noviembre de 2011, recaída en el asunto C-444/10, Christel Schiever.

En este sentido, el Tribunal de Justicia señaló en el apartado 40 de la sentencia Zita Modes que “el concepto de «transmisión, a título oneroso o gratuito o bajo la forma de aportación a una sociedad, de una universalidad total o parcial de bienes» debe entenderse en el sentido que comprende la transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa, con elementos corporales y, en su caso, incorporales que, conjuntamente, constituyen una empresa o una parte de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma, pero que no comprende la mera cesión de bienes, como la venta de existencias.”.

Por lo que respecta a una “universalidad total de bienes” existen pocas dificultades. Se trata de la cesión de una empresa en su totalidad que comprenderá una serie de elementos diferentes, incluyendo tanto elementos materiales como inmateriales.

El concepto de «universalidad parcial de bienes» se refiere no a uno o varios elementos individuales, sino a una combinación de éstos suficiente para permitir la realización de una actividad económica, aunque esa actividad sólo forme una parte de una empresa más amplia de la que ha sido segregada. El vínculo que aglutina esos elementos consiste en que su combinación permite la realización de una actividad económica determinada, o un conjunto de actividades, mientras que cada uno de ellos por separado sería insuficiente para ello.

Debe tenerse en cuenta que el criterio establecido por ese Tribunal ya había sido reiteradamente aplicado por este centro directivo en contestación a consultas tributarias, criterio claramente confirmado por la vigente redacción del artículo 7.1º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por tanto, la aplicación del supuesto de no sujeción exige que el conjunto de los elementos transmitidos por cada empresario sean suficientes para permitir desarrollar una actividad económica autónoma en el propio transmitente.

2.- En el supuesto objeto de consulta van a ser objeto de transmisión un conjunto de activos inmobiliarios (viviendas) junto, en su caso, con los medios materiales para el desarrollo de su actividad. La entidad destinataria de las viviendas será una entidad acogida al régimen especial de arrendamiento de viviendas o una SOCIMI.

Pues bien, con independencia de la destinataria de la transmisión, de la escueta información contenida en el escrito de consulta, no puede conocerse si los elementos transmitidos constituyen la transmisión una unidad económica autónoma en el transmitente, capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios.

Dicha transmisión quedará, en cada caso, no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido en el caso de que la misma se acompaña de la necesaria estructura organizativa de factores producción en los términos establecidos en el artículo 7.1º de la Ley 37/1992 que determina la no sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido.

En otro caso, la transmisión objeto de consulta estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, debiendo tributar cada elemento independientemente según las normas que le sean aplicables.

3.- Por otra parte, si la operación quedara sujeta al Impuesto, en la medida que van a ser objeto de transmisión bienes inmuebles que constituyen edificaciones a efectos del Impuesto pudiera ser aplicación lo establecido en el artículo 20.Uno. 22º de la Ley, que dispone que estarán exentas del Impuesto:

“22º. 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.

(...).”.

De acuerdo con lo anterior, las transmisiones de los inmuebles que constituyen viviendas objeto de consulta estarán sujetas y exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido si se cumplen las condiciones previstas en el referido artículo 20.uno. 22º de la Ley del Impuesto.

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.”.

Por último, debe tenerse en cuenta que en el supuesto de se renuncie a la aplicación de la exención en los términos contenidos en el artículo 20.Dos de la Ley 37/1992, será de aplicación, en relación con el sujeto pasivo de la transmisión, lo dispuesto en el artículo 84.Uno.2º, letra e) del mismo texto legal, que dispone:

“Uno. Serán sujetos pasivos del Impuesto:

(...)

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

(...)

e) Cuando se trate de las siguientes entregas de bienes inmuebles:

(...)

– Las entregas exentas a que se refieren los apartados 20.º y 22.º del artículo 20.Uno en las que el sujeto pasivo hubiera renunciado a la exención.

(...).”.

4.- La segunda cuestión que se plantea hace referencia a si la transmisión de las viviendas a favor de las dos nuevas sociedades (una entidad acogida al régimen especial de arrendamiento de viviendas y a una SOCIMI), con independencia de si la misma se calificara como operación sujeta o no sujeta, desea conocer si dicha transmisión supone la pérdida de las ventajas fiscales del régimen especial de entidades de arrendamiento de viviendas. En particular si existiría obligación de regularizar el tipo impositivo del 4 por ciento que soportó la transmitente en las entidades beneficiarias de la escisión.

El artículo 90, apartado uno, de la Ley 37/1992, señala que el Impuesto se exigirá al tipo del 21 por ciento, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente.

Por su parte, el artículo 91.Uno.1.7º de la citada Ley 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.

El artículo 91.Dos.1.6º de la Ley 37/1992, prevé, en su segundo párrafo, la aplicación del tipo impositivo reducido del 4 por ciento a las entregas de los siguientes bienes:

“Las viviendas que sean adquiridas por las entidades que apliquen el régimen especial previsto en el capítulo III del Título VII del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, siempre que a las rentas derivadas de su posterior arrendamiento les sea aplicable la bonificación establecida en el apartado 1 del artículo 54 de la citada Ley. A estos efectos, la entidad adquirente comunicará esta circunstancia al sujeto pasivo con anterioridad al devengo de la operación en la forma que se determine reglamentariamente”.

Por su parte, el artículo 26 bis del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, en su apartado uno establece lo siguiente:

“Uno. A efectos de lo previsto en el segundo párrafo del artículo 91.dos.1.6.º de la Ley del Impuesto, relativo a determinadas entregas de viviendas, las circunstancias de que el destinatario tiene derecho a aplicar el régimen especial previsto en el capítulo III del título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, y de que a las rentas derivadas de su posterior arrendamiento les es aplicable la bonificación establecida en el artículo 49.1 de dicha Ley, podrán acreditarse mediante una declaración escrita firmada por el referido destinatario dirigida al sujeto pasivo, en la que aquél haga constar, bajo su responsabilidad, su cumplimiento

De mediar las circunstancias previstas en el artículo 87.uno de la Ley del Impuesto, el citado destinatario responderá solidariamente de la deuda tributaria correspondiente, sin perjuicio, asimismo, de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 170.dos.2.º de la misma ley.”.

De acuerdo con lo expuesto anteriormente, la aplicación del gravamen del 4 por ciento a la adquisición de viviendas por entidades dedicadas al arrendamiento requiere dos condiciones:

1ª) Que la entidad adquirente aplique el régimen especial previsto en el capítulo III del Título VII de la Ley 27/2014, Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas.

2ª) Que a las rentas derivadas del posterior arrendamiento de la vivienda adquirida les sea aplicable la bonificación establecida en el artículo 49 de la Ley 27/2014).

En relación con las cuestiones objeto de consulta se ha pronunciado este Centro directivo en distintas contestaciones a consultas vinculantes, debiendo destacar los siguientes criterios al respecto:

1º. Procede la aplicación del tipo impositivo del 4 por ciento previsto en el segundo párrafo del artículo 91.dos.1.6.º de la Ley del Impuesto a las adquisiciones de viviendas terminadas, incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades que se transmitan conjuntamente, efectuadas por una entidad que, en el momento de dicha adquisición, todavía no cumple los requisitos necesarios para poder aplicar el régimen especial previsto en la Ley del Impuesto sobre Sociedades para "Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas" siempre que la referida entidad tenga la intención, confirmada por elementos objetivos que deberán concurrir a la fecha de la adquisición, de dedicar las viviendas que adquiera en el año siguiente al arrendamiento y vaya a tener derecho a la bonificación establecida en el apartado 1 del artículo 49 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades respecto de las rentas que vaya percibir del referido arrendamiento (consulta vinculante de fecha 22 de agosto de 2017, número V2184-17).

2º. Si una sociedad dedicada al arrendamiento de viviendas, que se benefició del tipo reducido del 4 por ciento conforme a lo establecido en el artículo 91.Dos.1.6º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido al adquirir las viviendas, renuncia a la aplicación del régimen especial de arrendamiento de viviendas del Impuesto sobre Sociedades para pasar a tributar por el régimen especial de las SOCIMI, no procederá la rectificación del tipo impositivo mencionado siempre que las viviendas permanezcan arrendadas u ofrecidas en arrendamiento durante al menos 3 años (consulta vinculante de fecha 30 de noviembre de 2015, número V3766-15).

En relación con lo anterior debe precisarse que el cómputo de los tres años que deben permanecer las viviendas arrendadas se efectuará desde la fecha en que fueron arrendadas por primera vez por la sociedad que pretenda aplicar el régimen especial de arrendamiento de viviendas del Impuesto sobre Sociedades (sumándose el tiempo en que sean ofrecidas en arrendamiento con un máximo de un año) siempre que, en ese plazo, las rentas derivadas de dicho arrendamiento lleguen a tener derecho a la bonificación prevista en el artículo 49 de la Ley 27/2014.

En virtud de lo dispuesto anteriormente, según la información aportada en el escrito de consulta, debemos distinguir los siguientes casos:

1º. Escisión de un conjunto de viviendas junto con sus medios materiales a favor de una entidad que aplica el régimen especial de arrendamiento de viviendas

En relación con este supuesto, es criterio de este Centro directivo, como se expuso anteriormente, que procede la aplicación del tipo impositivo del 4 por ciento siempre que la entidad adquirente de las viviendas tenga la intención, confirmada por elementos objetivos que deberán concurrir a la fecha de la adquisición, de dedicar los inmuebles que adquiera en el año siguiente al arrendamiento y vaya a tener derecho a la bonificación establecida en el apartado 1 del artículo 49 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades respecto de las rentas que vaya percibir del referido arrendamiento.

2º. Escisión de un conjunto de viviendas junto con sus medios materiales y/o personales a favor de una SOCIMI.

En este caso, de mantenerse arrendadas las viviendas en la entidad destinataria de la escisión, por un plazo de tres años computado desde la fecha en que tales viviendas fueron arrendadas por primera vez por la sociedad transmitente que aplicaba el régimen especial de arrendamiento de viviendas del Impuesto sobre Sociedades, y siempre que las rentas derivadas de dicho arrendamiento lleguen a tener derecho a la bonificación prevista en el artículo 49 de la Ley 27/2014, no procederá la rectificación del tipo impositivo del 4 por ciento aplicado en la adquisición de las viviendas.

5.- Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.