

MEMENTO EXPERTO  
FRANCIS LEFEBVRE

Cuestiones  
tributarias

ACTUALIZADO A JUNIO 2009

Esta obra ha sido realizada  
por iniciativa de  
Ediciones Francis Lefebvre  
sobre la base de un estudio  
cedido a la Editorial por sus Autores

**ANA M<sup>a</sup> JUAN LOZANO**

(Prof. Titular de Derecho Financiero y Tributario en la Universitat de València.  
Consultora de Broseta Abogados)

**CRISTINA RODRÍGUEZ VILLAR**

(Inspectora de Hacienda del Estado)

**FRANCISCO JAVIER SÁNCHEZ GALLARDO**

(Economista. Inspector de Hacienda del Estado –Excedente–)

© EDICIONES FRANCIS LEFEBVRE, S. A.

Santiago de Compostela, 100. 28035 Madrid. Teléfono: (91) 210 80 00. Fax: (91) 210 80 01

[www.efl.es](http://www.efl.es)

Precio: 49,92 € (IVA incluido)

ISBN: 978-84-92612-22-2

Depósito legal: M-33528-2009

Impreso en España

por Printing'94

Puerto Rico, 3. 28016 Madrid

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, [www.cedro.org](http://www.cedro.org)) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

**PLAN GENERAL****Número  
marginal****10      Impuesto sobre el Valor Añadido**

- 60      Arrendamiento de edificaciones
- 500     Pagos en especie
- 1000   Impagados: modificación de la base imponible
- 1500   Devoluciones

**2000    Aplazamiento y fraccionamiento del pago de los impuestos****3000    Otras cuestiones tributarias**

- 3010   Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
- 4000   Impuesto sobre Sociedades
- 5000   Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
- 6000   Impuesto sobre las Primas de Seguro
- 6500   Impuesto sobre Actividades Económicas
- 7000   Número de Identificación Fiscal
- 7500   Facturas
- 8000   Otras modificaciones

## Principales abreviaturas

<b>AEAT</b>	Agencia Estatal de Administración Tributaria
<b>AP</b>	Audiencia Provincial
<b>CCAA</b>	Comunidades Autónomas
<b>CCom</b>	Código de Comercio
<b>CV</b>	Consulta vinculante
<b>DGT</b>	Dirección General de Tributos
<b>Dir</b>	Directiva
<b>DLeg</b>	Decreto Legislativo
<b>IAE</b>	Impuesto sobre Actividades Económicas (RDLeg 1175/1990)
<b>L</b>	Ley
<b>LCon</b>	Ley Concursal (L 22/2003)
<b>LGP</b>	Ley General Presupuestaria (L 47/2003)
<b>LGT</b>	Ley General Tributaria (L 58/2003)
<b>LHL</b>	Ley Reguladora de las Haciendas Locales (RDLeg 2/2004)
<b>LIP</b>	Ley del Impuesto sobre el Patrimonio (L 19/1991)
<b>LIRPF</b>	Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (L 35/2006)
<b>LIS</b>	Ley del Impuesto sobre Sociedades (RDLeg 4/2004)
<b>LISD</b>	Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (L 29/1987)
<b>LITP</b>	Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (RDLeg 1/1993)
<b>LIVA</b>	Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (L 37/1992)
<b>LO</b>	Ley Orgánica
<b>OM</b>	Orden Ministerial
<b>PGC</b>	Plan General de Contabilidad (RD 1514/2007)
<b>RD</b>	Real Decreto
<b>RDL</b>	Real Decreto Ley
<b>RDLeg</b>	Real Decreto Legislativo
<b>Resol</b>	Resolución
<b>RGGI</b>	Reglamento General de Gestión e Inspección (RD 1065/2007)
<b>RGR</b>	Reglamento General de Recaudación (RD 939/2005)
<b>RGRV</b>	Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa (RD 520/2005)
<b>Rgto Fac</b>	Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación (RD 1496/2003)
<b>RIRPF</b>	Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RD 439/2007)
<b>RISD</b>	Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (RD 1629/1991)
<b>RIVA</b>	Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (RD 1624/1992)
<b>TEAC</b>	Tribunal Económico-Administrativo Central
<b>TJCE</b>	Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas
<b>TS</b>	Tribunal Supremo

## CAPÍTULO 1

## Impuesto sobre el Valor Añadido

## SUMARIO

1. Arrendamiento de edificaciones .....	10
2. Pagos en especie .....	500
3. Impagados: modificación de base imponible .....	1000
4. Devoluciones .....	1500

10

En este capítulo se analizan aquellas cuestiones que, a efectos del IVA, se han considerado más relevantes en el contexto de crisis económica que nos afecta. Dado que el **sector inmobiliario** se ha visto específicamente afectado, se realiza un estudio de determinadas cuestiones que afectan al mismo, como la problemática del arrendamiento de inmuebles que inicialmente se construyeron con la intención de venderlos, y la posibilidad de utilizar dichos inmuebles como pago de deudas.

En el **ámbito general**, la incidencia de la crisis en los **pagos** se analiza desde tres puntos de vista: la problemática de los créditos impagados, el régimen de las devoluciones del Impuesto que, en alguna medida, puede aliviar las dificultades transitorias de tesorería, y la opción de cancelar deudas mediante pagos en especie, es decir, con bienes o derechos.

15

## SECCIÓN 1

## Arrendamiento de edificaciones

## SUMARIO

1. Arrendamiento de edificaciones con y sin opción de compra .....	100
2. Efectos del cambio en las condiciones de uso de las edificaciones .....	400

60

Como consecuencia de la crisis, muchas empresas inmobiliarias dedicadas inicialmente a la promoción de edificaciones para su venta se han planteado destinar dichas edificaciones a un **fin distinto**: su arrendamiento.

Por lo que al IVA se refiere, dos cuestiones principales deben analizarse en relación con este cambio de destino:

a) El **régimen impositivo** aplicable al nuevo uso o explotación de tales edificaciones, así como las implicaciones fiscales que pudieran derivarse de su posterior transmisión; y

b) Los **efectos** que puede tener el cambio en las condiciones de uso o explotación de los referidos inmuebles.

En el estudio de estas cuestiones, cobra especial relevancia el **tipo de contrato** de arrendamiento, siendo distinto el tratamiento en función de que el arrendamiento sea con o sin opción de compra; y la **clase de edificación** de que se trate, debiendo distinguir entre edificaciones destinadas a vivienda y otro tipo de edificaciones.

70

## I. Arrendamiento de edificaciones con y sin opción de compra

(LIVA art.20.uno.22 – redacc RDL 2/2008–, 20.uno.23 –redacc L 30/2005–)

100

En este apartado se analiza el tratamiento a efectos del IVA de las operaciones de **arrendamiento de viviendas**, tanto en lo concerniente a su posible exención, como desde el punto de vista del devengo de la operación y el tipo impositivo aplicable, distinguiendo, en un primer momento, entre contratos de arrendamiento celebrados con y sin opción de compra.

### A. Arrendamiento de viviendas sin opción de compra

(LIVA art.20.uno.23.b redacc L 30/2005)

150

La normativa del Impuesto declara exentos los arrendamientos de edificios o parte de los mismos destinados exclusivamente a **viviendas**, incluidos los garajes y anexos accesorios a estas últimas y los bienes muebles, todos ellos arrendados conjuntamente con dichos edificios.

Desde el 1-1-2006, la exención también se extiende a los edificios o parte de los mismos destinados a su posterior arrendamiento por entidades gestoras de **programas públicos de apoyo** a la vivienda o por sociedades acogidas al régimen especial en el Impuesto de Sociedades de las **entidades dedicadas al arrendamiento** de viviendas, incluidos los garajes y anexos accesorios a las viviendas y los muebles, arrendados conjuntamente con aquellos.

Se trata en suma de una exención finalista, aplicable en función del destino que se dé a la edificación arrendada.

**PRECISIONES** Se entiende por **vivienda** el edificio o parte del mismo destinado a habitación o morada de una persona física o de una familia, constituyendo su hogar o sede de su vida doméstica (DGT CV 11-2-86). En el mismo sentido, la sentencia del TS 5-6-92 ha considerado como tal «aquel espacio físico donde el ser humano puede, permanentemente, desarrollar sus actividades vitales al resguardo de agentes externos».

160

**Requisitos para la exención** (LIVA art.20.uno.23.b redacc L 30/2005) Para que el arrendamiento de edificaciones se encuentre sujeto y exento de IVA, es necesario que se cumplan **dos requisitos**:

- a) Que la edificación tenga como destino exclusivo su uso como vivienda; y
- b) Que sea el mismo arrendatario el que utilice el edificio como vivienda.

170

**Uso exclusivo como vivienda** (LIVA art.20.uno.23.b redacc L 30/2005) Este requisito impide aplicar la exención al arrendamiento de un inmueble que se va a utilizar **simultáneamente** como vivienda y para **otros fines**.

**PRECISIONES** Está sujeto y no exento:  
– el arrendamiento de un piso destinado a ser utilizado por su arrendatario simultáneamente como vivienda y como **consulta médica** (DGT 4-12-95);

- el arrendamiento mixto de edificios destinados a vivienda y despacho profesional (DGT CV 12-3-86).

#### Utilización de la vivienda por el mismo arrendatario (LIVA art.20.uno.23.b redacc L 30/2005)

El uso efectivo del edificio o parte del mismo como vivienda, aun siendo un requisito necesario para la aplicación del supuesto de exención, no es, sin embargo, suficiente, ya que el uso de dicha edificación como vivienda ha de realizarse necesaria y directamente por el arrendatario, consumidor final a estos efectos, y no por terceras personas.

El arrendamiento no está exento cuando el arrendatario no va a utilizar la vivienda él mismo, sino que la va a ceder a un tercero, tanto si dicha cesión se realiza en virtud de una operación de **subarrendamiento** como si se trata de otro tipo de cesión. Así, los arrendamientos de edificaciones que a su vez son objeto de una **cesión posterior** por su arrendatario, en el ejercicio de una actividad empresarial, dejan de estar exentos en el IVA, para quedar sujetos y no exentos, con independencia de que esta ulterior cesión se realice en virtud de un nuevo contrato de arrendamiento o en virtud de otro título.

Existe **cesión posterior** por el arrendatario en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional, quedando el arrendamiento sujeto y no exento, entre otros, en los siguientes supuestos:

- cesión de la edificación destinada a vivienda por un empleador a favor de sus empleados o los familiares de estos;
- cesión de la edificación destinada a vivienda para el ejercicio de una actividad empresarial o profesional;
- cesión de la edificación destinada a vivienda por cualquier otro título oneroso.

**PRECISIONES** Está sujeto y no exento del IVA el arrendamiento de vivienda cuando el arrendatario sea una entidad mercantil que, a su vez, cede el uso de dicho inmueble a uno de sus **empleados** (DGT CV 25-3-09).

No obstante, diversos tribunales han considerado que el arrendamiento de un inmueble a una sociedad para que esta lo ceda para vivienda de sus empleados está exento del IVA (TSJ Baleares 22-5-01; TSJ C. Valenciana 8-2-02; TSJ Madrid 19-11-03).

Se ha matizado que el arrendamiento está exento cuando en el contrato aparece designada específicamente la persona que va a ocupar el piso y no en caso contrario (TSJ Madrid 18-11-04, Rec 1128/01).

No obstante lo anterior, la DGT admite la aplicación de la exención en el caso de **viviendas arrendadas a entidades** que las utilizaban en actividades que no podían ser consideradas como empresariales.

La matización de criterio se refiere a los supuestos en que el arrendatario de la vivienda **no** tiene la condición de **empresario o profesional**, bien porque realiza exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito (LIVA art.5.uno.a redacc L 4/2008), bien porque actúa, por cualquier otra razón, como consumidor final, ya sea persona física o jurídica.

En tal caso, se admite que el arrendamiento de la vivienda esté exento, sin perjuicio de que este consumidor final permita el uso de la vivienda a otras personas.

**PRECISIONES** 1) Está exento el arrendamiento de pisos a una **fundación** que los destina a ser utilizados como vivienda por enfermos y familiares de los mismos que, por razón de un trata-

180

190

200

210

miento médico, deben trasladarse desde su domicilio habitual a otro cerca del hospital donde los tratan, sin cobrarles nada a cambio (DGT CV 21-6-05).

**2)** Está exento el arrendamiento de un piso a una **asociación** que lo destina a vivienda habitual de menores marginados, acogidos a programas de reinserción de las Administraciones Públicas, en la medida en que dicha asociación no tenga la condición de empresario o profesional a efectos del IVA, lo que puede presumirse al no destinar la vivienda arrendada a cesión por cualquier título oneroso (DGT CV 21-6-05).

**3)** Tampoco cabe la exención, en este caso por no existir un **uso residencial** o como vivienda de las edificaciones arrendadas, ni por parte de sus arrendatarios ni por terceras personas, en los siguientes casos:

- arrendamientos cuyos destinatarios son las Administraciones públicas (DGT CV 24-2-86; DGT CV 13-3-86);
- edificios arrendados a partidos políticos (DGT 15-9-86);
- edificios destinados a organizaciones patronales (DGT CV 26-2-86);
- el arrendamiento de fachadas para uso publicitario (DGT 15-9-86).

## B. Arrendamiento de viviendas con opción de compra

(LIVA art.20.uno.22 –redacc RDL 2/2008–, 20.uno.23 –redacc L 30/2005–)

**250** La normativa del IVA dispone la exención de los arrendamientos de edificaciones que se usan como viviendas (nº 150 s.), pero excepciona de este beneficio fiscal ciertos arrendamientos en los que hay una **opción de compra**, de manera que sólo quedarán sujetos y exentos aquellos arrendamientos de viviendas con opción de compra cuya entrega estuviese sujeta y exenta del Impuesto.

Por tanto, para determinar la exención o no del arrendamiento, habrá que analizar cuál sería el régimen de tributación de la **entrega de la edificación**:

- a) si dicha entrega fuera una operación sujeta y no exenta, el arrendamiento con opción de compra será igualmente una operación sujeta y no exenta;
- b) si la entrega fuera una operación sujeta y exenta, el arrendamiento con opción de compra también estará sujeto y exento.

**260** **Régimen de las entregas de edificaciones** (LIVA art.20.uno.22 redacc RDL 2/2008) Está sujeta y no exenta del IVA la **primera entrega** de una edificación. Se considera primera entrega la realizada por el promotor que tenga por objeto una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada.

Por el contrario, se declaran sujetas y exentas las **segundas y ulteriores** entregas de edificaciones, cuando tengan lugar después de finalizada su construcción o rehabilitación.

Sin embargo, no se considera primera entrega la realizada por el promotor después de que la edificación haya sido utilizada de manera ininterrumpida durante **dos o más años** por su propietario o por titulares de derechos reales de goce o disfrute o mediante contratos de arrendamiento sin opción de compra, excepto que el adquirente sea quien utilizó el edificio durante ese plazo.

**270** Por tanto:

- a) Si la vivienda hubiera sido utilizada por **una misma persona** durante dos o más años desde la finalización de su construcción o rehabilitación, la entrega que se



realice a esa persona se considera primera entrega y estará sujeta y no exenta de IVA.

b) Si entre la finalización de la construcción o rehabilitación de la vivienda y su entrega media su utilización por **un tercero** por un plazo de dos o más años, la posterior entrega de la vivienda a una persona distinta de ese tercero se considerará segunda entrega, estando sujeta y exenta del IVA.

A continuación se efectúa una aplicación práctica de lo anteriormente expuesto a los diferentes **tipos de contratos** que se pueden otorgar, teniendo en cuenta el análisis efectuado por la DGT en diversas contestaciones a consultas sobre el tema que nos ocupa.

275

**Contrato de arrendamiento con opción de compra vinculante desde el inicio del contrato** Este contrato celebrado entre el promotor y el arrendatario debe considerarse, desde el primer momento, como una **entrega de bienes**, ya que se prevé una transmisión dominical sobre bienes corporales tal que dichos bienes se ponen en posesión del adquirente de modo inmediato, aunque la citada transmisión dominical se demore en el tiempo.

280

La operación se considera **sujeta y no exenta** de IVA, gravada al 7% en tanto que entrega de viviendas. El IVA se devenga en el momento en que la vivienda se pone en posesión de su arrendatario, conforme a lo dispuesto en la LIVA art.75.uno.1 redacc L 24/2001.

**PRECISIONES** Una cooperativa va a construir **viviendas destinadas al alquiler**, que serán arrendadas a los socios cooperativos durante diez años, incorporando en el contrato del alquiler un derecho de opción de compra a la finalización del mismo, obligatorio para el inquilino. Los socios cooperativos realizarán una serie de ingresos a cuenta para la construcción de las referidas viviendas. Durante los diez años, la cooperativa hará frente a la hipoteca de las viviendas con las rentas percibidas del alquiler. Al cabo de diez años de alquiler protegido, los inquilinos cooperativistas ejercerían el derecho de opción de compra, teniendo en cuenta que las viviendas ya estarían totalmente pagadas, al durar la hipoteca diez años.

290

Las aportaciones realizadas por los socios a la cooperativa, para financiar la **construcción** de las viviendas, constituyen pagos anticipados de las entregas de dichas viviendas, devengándose el IVA en el momento del cobro de tales aportaciones.

La **entrega de la vivienda** al arrendatario se devenga en el momento en que dicha edificación se ponga en posesión del inquilino con motivo del arrendamiento.

En el caso de los pagos anticipados, la **base imponible** está constituida por la cuantía total de cada pago satisfecha por el pagador. En la entrega de la vivienda, la base imponible estará formada por el importe total de la contraprestación, es decir, el precio total de la vivienda. Esta cuantía se obtendrá sumando todas las cantidades que hayan de ser satisfechas a lo largo de los diez años del arrendamiento y que constituyan parte del precio.

El tipo impositivo será del 7% ó 4% dependiendo de la calificación de las viviendas (DGT CV 3-7-07).

**Contrato de arrendamiento con opción de compra no vinculante, con pagos a cuenta** Es el caso de un contrato de arrendamiento con opción de compra en que parte de la renta pagada por el arrendatario se entiende que lo es **a cuenta de la futura entrega** de la vivienda, de manera que si finalmente el arrendatario no adquiere la misma, se le devuelven las cantidades entregadas a cuenta. Si el arrendatario adquiere definitivamente la plena propiedad de la vivienda, las can-

300

tidades satisfechas en concepto de arrendamiento se imputan al precio de la entrega.

El tratamiento a efectos del IVA de esta operación sería el siguiente:

a) Durante el tiempo de vigencia del **contrato de arrendamiento**:

- La prestación está sujeta y no exenta.
- Las cantidades que se pagan como arrendamiento constituyen contraprestación de prestaciones de servicios sujetas y no exentas, quedando gravadas al 16%. No existe tributación reducida para estas operaciones.
- Las cantidades que se paguen a cuenta de la futura entrega de la vivienda se califican como pagos anticipados por la misma, y tributan, conforme se satisfagan, al 7%.

b) A la **entrega de la vivienda**:

- Si la entrega se realiza por el promotor a quien la ha venido ocupando desde que finalizó su construcción, se considera una primera entrega, sujeta y no exenta, que tributa al 7%. Las cantidades que ya tributaron al 7% consolidan su tributación reducida. Lo mismo cabe decir respecto a las que se hagan efectivas a la entrega. Adicionalmente, los importes que se gravaron al 16% durante la vigencia del arrendamiento pasan a tributar al 7%, admitiéndose la **rectificación** de las cuotas repercutidas al 16% durante todo el tiempo del arrendamiento (DGT CV 25-9-07).
- Si la entrega se hiciera a un **tercero**, habiendo utilizado el inquilino la vivienda por un período de dos o más años, se trataría de una operación sujeta pero exenta. En esta hipótesis, cabe considerar que la devolución al inquilino inicial de los importes entregados a cuenta de una operación que definitivamente no se realizó, la entrega de la vivienda, deberían incrementarse en las cuotas de IVA que se le repercutieron en su momento.

310

**PRECISIONES** Sigue el régimen anteriormente descrito el supuesto de una **vivienda de protección pública** en régimen de arrendamiento con opción de compra, que podrá ejercerse por el inquilino en un plazo de 10 años, aplicando la mitad del alquiler mensual satisfecho por este al precio de la compra de la vivienda, si se ejerce la opción o, en otro caso, devolviendo estas cantidades al arrendatario (DGT CV 30-7-07).

320

**Contrato de arrendamiento con posterior opción de compra** Se trata de un contrato en el que quien tiene la **opción de compra** sobre la vivienda es quien resulte ser inquilino de ella a una determinada fecha, de manera que al inicio del contrato no existe tal opción de compra.

En este caso, cabría efectuar las siguientes consideraciones:

- a) El **arrendamiento** de la vivienda, al no haber opción de compra, está exento de IVA. En consecuencia, el IVA soportado por el arrendador no será deducible.
- b) En cuanto a la **venta de la vivienda**, cuando se ejerza la opción de compra:
  - Si la venta se efectúa a quien ha ocupado la vivienda desde que finalizó su construcción, se tratará de una primera entrega de edificaciones, sujeta y no exenta de IVA.
  - Si la venta se realiza a un tercero distinto de quien ocupó la vivienda durante dos o más años desde que se construyó, se tratará como una segunda entrega de edificaciones, sujeta y exenta.

**PRECISIONES** Una sociedad va a construir viviendas que se entregarán en arrendamiento durante un plazo de 25 años, transcurrido el cual el que sea **arrendatario en ese momento** podrá

adquirirlas en propiedad, aplicándose entonces, como parte del precio de la venta, el 50% de las rentas satisfechas.

En este supuesto, no cabe decir que exista opción de compra ni entrega con facultades de propietario hasta que transcurra el plazo fijado de 25 años. En tanto no nace la opción, la operación debe calificarse de **prestación de servicios**.

Por tanto, los arrendamientos de vivienda descritos estarán sujetos y exentos, ya que no se trata de un arrendamiento que incorpore una opción de compra existente en el momento de la finalización de la construcción de la vivienda por el promotor y entrega en arrendamiento.

Transcurrido el plazo de 25 años, si la vivienda se entrega al primer arrendatario, estará sujeta y no exenta del IVA. Por el contrario, si el adquirente es una persona distinta del arrendatario inicial, la entrega, transcurrido el plazo de 25 años, estará sujeta y exenta (DGT CV 5-10-07).

**Transmisiones precedidas de contratos de arrendamiento con opción de compra** En el anterior marginal se ha analizado el supuesto de la entrega de una vivienda, arrendada a un tercero por un plazo de dos o más años, a una persona distinta del arrendatario inicial, concluyendo que se trataba de una **segunda entrega**, sujeta y exenta de IVA.

Sin embargo, la DGT, al analizar la situación de una promotora inmobiliaria que afecta algunas de las viviendas, inicialmente destinadas a la venta, a su arrendamiento, matiza la exención anterior (DGT CV 28-10-08):

«El plazo de dos años que menciona la Ley se refiere al tiempo de utilización de la vivienda, por su propietario o por titulares de derechos reales de goce o disfrute o arrendatarios sin opción de compra. Esta utilización sólo puede producirse respecto de inmuebles que tengan la consideración de **bienes de inversión**, no de existencias.

Por tanto, en el supuesto de que una vivienda construida se afecte como bien de inversión y se alquile a una sociedad mercantil, **sin opción de compra**, durante cuatro años ininterrumpidamente, la posterior transmisión será primera entrega siempre que el adquirente sea la sociedad mercantil arrendataria. En caso de que el adquirente fuese un tercero distinto, la operación será considerada como segunda entrega y estará exenta del impuesto.

En el caso anterior, si el arrendamiento fuese **con opción de compra** y ésta **no se ejercita**, la posterior transmisión se califica como primera entrega y, en consecuencia, será necesario repercutir el impuesto.»

Lo relevante de esta contestación es la conclusión que se hace en el último de los párrafos transcritos, según el cual una **transmisión precedida de un arrendamiento con opción de compra** se considera, no obstante, como primera entrega del inmueble, sujeta y no exenta. La DGT, en aplicación del inciso «sin opción de compra» que dispone la normativa del Impuesto (LIVA art.20.uno.22 redacc RDL 2/2008) cuando señala que el arrendamiento por más de dos años agota ya la primera entrega del inmueble, parece concluir que cuando el arrendamiento incorpora dicha opción de compra, entonces este agotamiento de la primera entrega, por el hecho de que se produzca el uso del inmueble por más de dos años, no se produce.

Como consecuencia de lo expuesto anteriormente, el otorgamiento de contratos de arrendamiento de **edificaciones «nuevas»** con opción de compra nunca va a consumir o agotar esta primera entrega de edificaciones:

a) En caso de que se ejerza dicha opción por el **arrendatario inicial**, porque realmente la entrega que se realiza es la primera. No ha habido en este caso más usuario de la edificación que el arrendatario que finalmente se queda con ella.

340

345

350

b) En caso de que no se ejerza dicha opción y la edificación sea objeto de una **ulterior transmisión**, porque el uso que se realizó de la vivienda en virtud del precitado contrato de arrendamiento con opción de compra no agota la primera entrega. Con estas premisas, el tratamiento de los distintos supuestos que se pueden plantear es el siguiente:

### 360 **Persona que ocupa la vivienda de nueva construcción y ejercita la opción de compra**

En este caso, hay que distinguir dos fases:

**1. Ocupación previa a la adquisición en firme** del inmueble. En esta fase, las cantidades cobradas lo son en concepto de arrendamiento sujeto y no exento del impuesto:

- La base imponible es el importe total de la renta.
- El tipo impositivo es el 16%. Este tipo se aplicaría al total de la renta percibida (excepción hecha de las cantidades que se puedan considerar pagos a cuenta de la futura entrega de la vivienda).
- El devengo del IVA se produce cuando resulte exigible cada una de las cuotas arrendaticias (supuesto que no se trate de una opción de compra vinculante, en cuyo caso ver nº 280 s.).
- El impago por el arrendatario no impide que se deba continuar ingresando el IVA repercutido mientras no se produzca su desahucio. La recuperación de las cuotas no pagadas por el arrendatario obligaría a esperar un año (LIVA art.80.cuatro redacc L 4/2008).
- Siendo el arrendamiento una operación sujeta y no exenta, no debería haber problema en la deducción del IVA soportado en la promoción.

### 365 **2. Entrega de la vivienda por ejercicio de la opción de compra.**

Se trata de una operación sujeta y no exenta, puesto que la vivienda se transmite a quien ha venido ocupándola desde que finalizó su construcción.

- La base imponible es el importe satisfecho por la compra. Por tanto, se repercutirá el IVA sobre la cantidad que efectivamente se cobre al adquirente. A estos efectos, es irrelevante el modo o fórmula a través del cual se llegue a la determinación de esta cantidad, bien sea mediante la fijación de un precio, sin mayor complicación, o bien descontando del precio previamente establecido una parte de las rentas que se han pagado durante el tiempo en que la vivienda ha estado arrendada.
- El tipo impositivo es el que corresponda a la entrega de la vivienda (7% ó 4%).
- Se suscita la posibilidad de rectificar las cuotas repercutidas al 16% durante todo el tiempo del arrendamiento. Conforme a la normativa del Impuesto, esta rectificación debería reintegrarse al adquirente de la vivienda, sin que quepa acudir al procedimiento de devolución de ingresos indebidos, porque el ingreso que se efectuó en su momento fue ajustado a derecho. En este caso se plantea la duda de si la devolución tendría como límite el plazo de prescripción o no.

### 370

**PRECISIONES** **1)** El **importe** sobre el que debe repercutirse el Impuesto es el que efectivamente se perciba del adquirente, descontando, por tanto, las cantidades que, por referencia a la rentas satisfechas, se detraigan del precio (DGT CV 10-4-07; DGT CV 25-9-07; DGT CV 22-4-08).

**2)** El precio de la opción de compra que se ha venido pagando se altera en el momento en que se ejerce la misma, de modo que estas cantidades pasan a convertirse en **precio de la vivienda**. De este modo, las cuotas repercutidas por este concepto al tipo impositivo del 16% deberán ser rectificadas para que la tributación se produzca al tipo reducido correspondiente (DGT CV 25-9-07).

**Persona que ocupa la vivienda de nueva construcción pero no ejercita la opción de compra** En este caso, las consideraciones hechas en el n° 360 s. son plenamente trasladables en cuanto a la primera fase, relativa al **arrendamiento**, resultando que:

- Las cantidades cobradas lo son en concepto de arrendamiento sujeto y no exento.
- La base imponible es el importe total de la renta cobrada.
- El tipo impositivo aplicable es el 16%. Este tipo se aplica al total de la renta percibida (excepción hecha de las cantidades que se puedan considerar pagos a cuenta de la futura entrega de la vivienda).
- El devengo del tributo se produce en el momento en que resulte exigible cada una de las cuotas arrendaticias.
- Siendo el arrendamiento una operación sujeta y no exenta, no habría problema en la deducción del IVA soportado en la promoción.

380

No habiendo entrega de la vivienda, no cabe analizar su tributación. Sin embargo, hay que tener en cuenta el efecto que la salida del arrendatario puede tener en la **posterior entrega del inmueble**.

385

a) Cuando el arrendamiento **no** incorpora **opción de compra**:

- Si la salida se produce **antes de dos años** desde el inicio de su ocupación, la posterior entrega del inmueble a otro cliente será una entrega sujeta y no exenta, en tanto que primera entrega de edificaciones, por lo que no hay ningún efecto en deducciones.
- Si la salida del inquilino se produce **pasados dos años** desde su ocupación, la posterior entrega del inmueble será una entrega exenta, lo cual puede afectar a las deducciones de quien la realice. Este efecto no se puede cuantificar con precisión, ya que dependerá del IVA que se haya soportado por el inmueble, dato del que no se dispone. No obstante, se puede señalar la fórmula para su cálculo, que será la siguiente:

$$[\text{IVA soportado (10 – años de ocupación efectiva)}] / 10$$

Hay que tener en cuenta que el inmueble que se explota en arrendamiento es un **bien de inversión** para el arrendador, por lo que el ajuste en deducciones se hace a través del procedimiento establecido en la LIVA art.110, no mediante su inclusión en la prorrata.

b) Si el arrendamiento incorpora **opción de compra**, no se agota la primera entrega, que quedará sujeta y no exenta del IVA.

**Persona que habita la vivienda después de su uso por un ocupante anterior** Considerando que la posterior entrega del inmueble va a estar sujeta y no exenta, son plenamente trasladables las consideraciones del n° 360 s. Así se deduce del hecho de que el uso previo del inmueble se produjo en virtud de un contrato de arrendamiento con opción de compra.

390