

Referencia: **CTE 09-25/T**

DESCRIPCIÓN SUCINTA DE LOS HECHOS

Se pretende adquirir un inmueble aplicando el tipo reducido regulado en el artículo 30 de Decreto Legislativo 1/2010 de 21 de octubre de 2010, declarando en la escritura de adquisición que se adquiere con la finalidad de venderlo antes del transcurso del plazo de tres años tras su adquisición.

La actividad principal del adquirente, declarada en su modelo 036 de alta en el censo de empresarios, es la promoción inmobiliaria de edificaciones grupo 833.21, y aplica las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad del sector inmobiliario.

No obstante, se plantea la posibilidad de, tras realizar una obras en el inmueble que no reúnen los requerimientos para alcanzar la consideración de rehabilitación que se establecen en el artículo 20.uno.22º de la Ley 37/1992, y mientras se busca comprador dentro del plazo fijado de 3 años, destinar el inmueble ocasionalmente a un arrendamiento de temporada o a su utilización como apartamento turístico, si se reunieran los requisitos fijados en la normativa reguladora de estas actividades.

También se estudia la posibilidad de, tras la reforma, firmar un contrato de arrendamiento ordinario regulado en la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos y su venta posterior dentro del plazo de tres años, ya fuera al inquilino en ejercicio de su derecho legal de tanteo y retracto o a otro agente que continuara con el arrendamiento.

CUESTIONES PLANTEADAS

- En el caso de firmar un contrato de arrendamiento de temporada o explotarlo ocasionalmente como un apartamento turístico antes de su venta en el plazo de 3 años fijado como máximo por el artículo 30 del Decreto Legislativo 1/2010, si se considera como un incumplimiento de los requisitos establecidos, especialmente del requisito de incorporación de la vivienda al activo circulante, considerando que la finalidad de la adquisición es venderla.
- Si la firma de un contrato de arrendamiento según la Ley de Arrendamientos Urbanos se considera un incumplimiento de alguno de los requisitos enumerados en el artículo 30 del Decreto Legislativo 1/2010, aun realizando su venta dentro del plazo legal.
- Si alguna de estas circunstancias fuera considerada incompatible con la aplicación del tipo reducido, cómo se procedería a regularizar la aplicación del tipo reducido, teniendo en cuenta que el apartado 2 del artículo 30 sólo contempla la regularización en el caso de incumplimiento de los requisitos fijados en las letras d y e del apartado anterior venta posterior no sujeta a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosa o venta fuera del plazo de tres años.

NORMATIVA APLICABLE

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado.

CONTESTACIÓN

PRIMERO.- El artículo 88.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece la competencia para contestar a consultas tributarias escritas corresponde *“a los órganos de la Administración Tributaria que tengan atribuida la iniciativa para la elaboración de disposiciones en el orden tributario, su propuesta o interpretación”*.

La competencia de este Centro Directivo para evacuar consultas tributarias vinculantes, en materia del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, se encuentra limitada al ámbito de las disposiciones establecidas por la Comunidad de Madrid en el ámbito de sus competencias, conforme se establece en el artículo 55.2 a), en relación con el 49, ambos de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias. De conformidad con lo establecido en el artículo 49 de la misma Ley, tales competencias se circunscriben a la regulación de los tipos de gravamen y de deducciones y bonificaciones de la cuota que puedan establecerse en relación con determinados actos, negocios o documentos, así como a aspectos de gestión y liquidación del impuesto.

En base a lo anterior, puesto que la cuestión formulada recae sobre la aplicación de una deducción autonómica de la Comunidad de Madrid, esta Dirección General de Tributos emite la presente contestación con carácter vinculante.

SEGUNDO.- El artículo 30 del Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, contempla un tipo reducido aplicable a la adquisición de viviendas por empresas inmobiliarias en los siguientes términos:

“1. Se aplicará el tipo impositivo reducido del 2 por 100 a la transmisión de la totalidad o de parte de una o más viviendas y sus anexos a una empresa a la que sean de aplicación las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad del sector Inmobiliario, siempre que cumpla los siguientes requisitos:

- a) Que incorpore esta vivienda a su activo circulante con la finalidad de venderla.*
- b) Que su actividad principal sea la construcción de edificios, la promoción inmobiliaria o la compraventa de bienes inmuebles por cuenta propia.*
- c) Que la transmisión se formalice en documento público en el que se haga constar que la adquisición del inmueble se efectúa con la finalidad de venderlo.*
- d) Que la venta posterior esté sujeta a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas.*

e) *Que la totalidad de la vivienda y sus anexos se venda posteriormente dentro del plazo de tres años desde su adquisición.*

2. *En el caso de incumplimiento de alguno de los requisitos regulados en las letras d) y e) del apartado anterior, el adquirente que hubiese aplicado el tipo impositivo reducido vendrá obligado a presentar, en el plazo de un mes desde el incumplimiento, una declaración liquidación complementaria aplicando el tipo impositivo general en la Comunidad de Madrid e incluyendo los correspondientes intereses de demora.*

3. *Quedan expresamente excluidas de la aplicación de este tipo impositivo reducido:*

a) *Las adjudicaciones de inmuebles en subasta judicial.*

b) *Las transmisiones de valores que incurran en los supuestos a que se refiere el artículo 17.2 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre.”*

De acuerdo con dicha previsión, el tipo impositivo del 2 por ciento regulado en este artículo resulta de aplicación cuando se dan todos y cada uno de los requisitos establecidos en su apartado 1:

1. Que se trate de la adquisición de la totalidad o parte de viviendas y, en su caso, de los anexos a tales viviendas. En todo caso, la posibilidad de aplicación del tipo reducido a los anexos está vinculada a que éstos se adquieran conjuntamente con la vivienda de la que son anexos.

No gozan, por tanto, de la posibilidad de aplicación del tipo impositivo reducido las adquisiciones de otros inmuebles que no tengan la consideración de viviendas, así como la de inmuebles (plazas de garaje, trasteros, etc.) que no se adquieran conjuntamente con una vivienda de la que pudieran ser anejos.

2. Que el adquirente jurídicamente sea una empresa que se dedique principalmente a la construcción de edificios, la promoción inmobiliaria o la compraventa de bienes inmuebles por cuenta propia y a la que le resulten de aplicación las normas de adaptación del Plan General de contabilidad del sector inmobiliario, aprobadas por Orden de 28 de diciembre de 1994.

3. Que el adquirente incluya los inmuebles adquiridos a su activo circulante con la intención de transmitirlos posteriormente.

Si bien la intencionalidad de posterior transmisión también debe manifestarse en el documento público que formalice la adquisición, la entidad debe incluir los inmuebles adquiridos en su activo circulante de acuerdo con los criterios contables que deba aplicar.

4. Que la adquisición se formalice en documento público y se haga constar en el mismo la intención de transmitirlos.

5. Que la transmisión jurídica de los inmuebles adquiridos se efectúe, como máximo, en el plazo de tres años desde la adquisición y que dicha operación se sujete legalmente al ITP y AJD en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas. No resulta de aplicación el tipo impositivo reducido en la adquisición de los inmuebles si su posterior transmisión quedara sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En caso de no cumplir este requisito, se está obligado a presentar en el plazo de un mes desde el incumplimiento una liquidación complementaria aplicando el tipo impositivo general en la Comunidad de Madrid e incluyendo los correspondientes intereses de demora.

Los requisitos establecidos en los puntos 1 a 4 anteriores deben concurrir en el momento de la adquisición y la falta de alguno de ellos impide la aplicación del tipo impositivo reducido. Los requisitos establecidos en el punto 5 deben concurrir en el momento de la transmisión posterior y su cumplimiento consolida el incentivo fiscal.

Las normas de adaptación al Plan General de contabilidad del sector inmobiliario resultan aplicables por las empresas promotoras inmobiliarias, es decir, aquellas que actúan sobre los bienes inmuebles, transformándolos para mejorar sus características y capacidades físicas y ofrecerlos en el mercado para la satisfacción de las necesidades de alojamiento y sustentación de actividades de la sociedad. De acuerdo con la numeración y denominación contenida en el Real Decreto 1560/1992, de 18 de diciembre, por el que se aprueba la Clasificación Nacional de Actividades Económicas, se han definido las siguientes actividades incluidas en el citado Plan:

70.1 Actividades inmobiliarias por cuenta propia: Comprende las unidades cuya actividad exclusiva o principal consiste en la compra de terrenos, inmuebles y partes de inmuebles y por cuenta propia, así como las unidades que ordenan la construcción, parcelación, urbanización, etc.. de alojamientos con el fin de venderlos.

70.2 Alquiler de bienes inmobiliarios por cuenta propia: Comprende las unidades cuya actividad exclusiva o principal consiste en el arrendamiento de viviendas y apartamentos propios.

Estas actividades están comprendidas en los siguientes epígrafes del IAE (Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las Tarifas y la Instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas):

- Grupo 883, Promoción inmobiliaria:
 - Subgrupo o Epígrafe 833.1: Promoción de terrenos
 - Subgrupo o Epígrafe 833.2: Promoción de edificaciones.
- Grupo 861, Subgrupo 861.1 para alquiler de vivienda.

En este caso, la actividad principal del adquirente es la promoción inmobiliaria de edificaciones grupo 833.21 y aplica las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad del sector inmobiliario. Por tanto, se cumpliría el segundo de los requisitos, pero la norma exige expresamente que la vivienda adquirida se incluya en su activo circulante con la intención de transmitirlos posteriormente, venta que ha de materializarse en el plazo de los tres años siguientes a dicha adquisición.

La Orden de 28 de diciembre de 1994 por la que se aprueban las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las Empresas Inmobiliarias, establece que el ensamble del cuadro de cuentas de las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas constructoras e inmobiliarias para el subgrupo 22. Inmovilizaciones materiales, sería el siguiente:

22. Inmovilizaciones materiales.

220. Terrenos, solares y bienes naturales.

221. Inmuebles para arrendamiento.

La inversión inmobiliaria en el subgrupo 22 del Plan General de Contabilidad se refiere a aquellos inmuebles que una empresa posee para obtener ingresos por alquiler o para obtener una plusvalía por su futura venta. Ello englobaría tanto a aquellas viviendas destinadas al alquiler como las destinadas a la venta futura.

Por otra parte, la Resolución de 1 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, señala en su quinta norma de valoración dedicada a las inversiones inmobiliarias, en el punto 3.4, denominado "Reclasificación de existencias a inversiones inmobiliarias", lo siguiente: *"En aquellos casos en que la venta de inmuebles forme parte de la actividad ordinaria de la empresa, los inmuebles que formen parte de las existencias se consideran inversiones inmobiliarias cuando sean objeto de arrendamiento operativo."*

En este sentido, el PGC de 2007 señala que los activos se clasifican en no corrientes y corrientes, de forma similar a la distinción establecida en el Plan de 1990 entre Inmovilizado y Circulante. En este sentido, el activo corriente --activo circulante-- comprenderá aquellos elementos que la empresa espera vender, consumir o realizar en el transcurso del ciclo normal de explotación, aquellos otros cuyo vencimiento, enajenación o realización se espera que se produzca en el plazo de un año, los clasificados como mantenidos para negociar, excepto los derivados a largo plazo, y el efectivo y equivalentes. Los demás activos se clasificarán como no corrientes.

Conforme a ello, el TEAR de Madrid, en su resolución 28/23889/2014/00/00, de 26 de abril de 2018, señala que: *Puede así deducirse que la expresión "incorporar al activo circulante" es sinónima de vender, máxime cuando se hace expresa referencia al beneficio fiscal que nos ocupa y cuando el derecho de obligaciones y contratos español prima la intención de las partes como criterio de interpretación de los contratos sobre la literalidad (2º párrafo del art. 1.281 del C. Civil). En cualquier caso, la administración podía contrastar la intención de las partes con los actos posteriores del contribuyente, esto es con la realidad de la venta, tal y como indica el art. 1.282 del Código, de tal forma que la venta permitiría determinar la intención del contratante, que a su vez sería el criterio determinante para interpretar la expresión utilizada en el contrato. A falta de tal indagación, hemos de estar a la definición que la normativa contable recoge del ámbito del activo corriente o circulante e interpretar que la incorporación al mismo implica adquirir con ánimo de venta y que, por tanto haber recogido en la escritura la finalidad de incorporación al circulante implica recoger la intención de venta que exige la norma."*

Por ello, y a falta de más detalles planteados por el consultante, si la formalización de un contrato de arrendamiento de temporada sobre la vivienda adquirida o explotarla ocasionalmente como un apartamento turístico antes de su venta, o la formalización de un contrato bajo la Ley 9/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, conllevan el cambio de afectación del destino de la vivienda adquirida y la pérdida de la condición de activo circulante de la entidad en los términos indicados, no procederá la aplicación del tipo reducido contemplado en el artículo 30 del texto refundido, por lo que en caso de haberse

acogido al mismo, el adquirente vendría obligado a presentar, en el plazo de un mes desde el incumplimiento, una declaración liquidación complementaria aplicando el tipo impositivo general en la Comunidad de Madrid e incluyendo los correspondientes intereses de demora.

En otro caso, resultará aplicable el tipo reducido, siempre que se cumpla con el requisito señalado en quinto lugar, es decir, que se produzca transmisión jurídica del inmueble adquirido como máximo, en el plazo de tres años desde la adquisición y que dicha operación se sujete legalmente al ITP y AJD en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

La presente contestación se realiza conforme a la información proporcionada por el consultante, sin tener en cuenta otras circunstancias no mencionadas, lo que podrá ser objeto de comprobación administrativa a la vista de la totalidad de las circunstancias previas, simultáneas y posteriores concurrentes en la operación realizada.

Lo que comunico a usted con carácter vinculante, conforme a lo dispuesto en los artículos 88 y 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.