

nal, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación;

Considerando que el citado precepto establece que a efectos de lo dispuesto en dicho Reglamento se considerará primera transmisión la realizada por el promotor siempre que tenga lugar una vez terminada la edificación o rehabilitación y antes de la utilización ininterrumpida por un plazo de dos años por el propietario o por titulares de derechos reales de goce o disfrute o de la cesión de la edificación durante el mismo plazo en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra.

En este último caso, para que la entrega de la edificación se considere segunda transmisión debe concurrir, además de las antes mencionadas, la circunstancia de que el adquirente sea una persona distinta de la que utilizó la edificación durante el referido plazo;

Considerando que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 25 del Reglamento del Impuesto, el derecho a efectuar la repercusión expresa del Impuesto sobre el Valor Añadido en factura y de forma distinta y separada de la base imponible sólo está atribuida al sujeto pasivo que realice las operaciones sujetas a gravamen y con referencia a las cuotas devengadas como consecuencia de la realización de las mismas, sin que resulte procedente repercutir las cuotas que el propio sujeto pasivo hubiese soportado en las adquisiciones por él efectuadas o como consecuencia de los servicios recibidos;

Considerando que el artículo 29 del Reglamento del Impuesto citado preceptúa que la base imponible del mismo estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al Impuesto procedente del destinatario o de terceras personas.

En particular, se incluye en el concepto de contraprestación cualquier crédito efectivo a favor de quien realice las operaciones sujetas al Impuesto, derivado tanto de la prestación principal como de las prestaciones accesorias a las mismas;

Considerando que, a tales efectos, es indiferente la circunstancia de que las referidas prestaciones accesorias se documenten en la misma factura o por separado;

Considerando que según lo dispuesto en el artículo 29, número 3, apartado 3.º, del Reglamento citado no se incluirán en la base imponible las sumas pagadas en nombre y por cuenta del cliente, en virtud de mandato expreso del mismo, que figuren contabilizadas por quien entregue los bienes o preste los servicios en las correspondientes cuentas específicas;

Considerando que no pueden considerarse suplidos los gastos efectuados por los arrendadores en interés de sus inquilinos por la simple circunstancia de que las facturas correspondientes a dichos gastos se giren a cargo del conjunto de los inquilinos de un inmueble;

Considerando que en virtud de lo preceptado en la disposición transitoria quinta del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, el período de tiempo hábil para la opción por la aplicación de la prórata especial durante el año 1986 será el comprendido entre el día 1 de enero de 1986 y el último día del plazo establecido para la presentación de la primera declaración-liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a dicho año, ambos inclusive,

Esta Dirección General considera ajustada a derecho la siguiente contestación a la consulta formulada por la Cámara Oficial de la Propiedad Urbana de Barcelona:

Primero.-Están sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de edificaciones realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional.

No obstante, están exentas de dicho Impuesto las segundas y posteriores entregas de edificaciones, incluso si se efectúan en favor de los arrendatarios de las mismas o de sus causahabientes, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación.

La exención no alcanza a las primeras transmisiones de dichas edificaciones.

Se considera primera transmisión la realizada por el promotor de la edificación, una vez terminada la construcción o rehabilitación y antes de su utilización ininterrumpida en un plazo de dos años, por el propietario, por titulares de derechos reales de goce o disfrute o por arrendatarios a quienes se hubiese cedido el uso de la edificación en virtud de un contrato distinto del de arrendamiento con opción de compra.

Se considerarán primeras transmisiones, en todo caso, y en consecuencia no estarán exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido, las entregas de edificaciones arrendadas con posterioridad al día 1 de enero de 1986, que se efectúen a quienes hubiesen recibido dichos bienes en arrendamiento antes de que hubiese transcurrido el plazo de dos años de utilización ininterrumpida a que se refiere el párrafo anterior.

Segundo.-Los sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido no podrán repercutir expresamente en factura a los destinatarios de las operaciones gravadas las cuotas del mismo

Impuesto por ellos soportadas al efectuar las adquisiciones de los bienes o servicios que utilicen para la realización de dichas operaciones.

Tercero.-La base imponible en las operaciones de arrendamiento de locales de negocios estará constituida por el importe total de la contraprestación de dichas operaciones.

En particular, se incluyen en el concepto de contraprestación cualquier crédito efectivo a favor del arrendador derivado de la prestación principal o de las prestaciones accesorias a la misma.

A tales efectos carece de relevancia la circunstancia de que dichos gastos accesorios se documenten en factura separada.

Deberán incluirse en la base imponible los referidos gastos accesorios repercutidos al arrendatario, incluso en los casos en que el arrendador hubiese comunicado a sus proveedores que expidan la factura correspondiente a los mismos a nombre del conjunto de sus inquilinos.

Cuarto.-El período de tiempo hábil para ejercitar la opción por la prórata especial durante 1986 fue el comprendido entre el día 1 de enero de dicho año y el último día del plazo establecido para la presentación de la primera declaración-liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a dicho año, ambos inclusive.

Madrid, 26 de septiembre de 1986.-El Director general, Francisco Javier Eiroa Villanova.

26752

RESOLUCION de 26 de septiembre de 1986, de la Dirección General de Tributos, relativa al escrito de fecha 4 de abril de 1986, por el que el Consejo Territorial Castellano-Manchego de Cámaras Oficiales de la Propiedad Urbana formula consulta vinculante en relación al Impuesto sobre el Valor Añadido, al amparo de lo dispuesto en el artículo 53 de la Ley 46/1985, de 27 de diciembre.

Visto el escrito de fecha 4 de abril de 1986, por el que el Consejo Territorial Castellano-Manchego de Cámaras Oficiales de la Propiedad Urbana formula consulta vinculante en relación al Impuesto sobre el Valor Añadido,

Resultando que el citado Consejo está autorizado para formular consultas vinculantes en relación al Impuesto sobre el Valor Añadido, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 53 de la Ley 46/1985, de 27 de diciembre («Boletín Oficial del Estado» de 28 de diciembre);

Resultando que se consultan las siguientes cuestiones relativas a la interpretación de las normas reguladoras del Impuesto sobre el Valor Añadido:

Primero.-Exención del Impuesto sobre el Valor Añadido de los arrendamientos de viviendas y locales de negocios.

Segundo.-Sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de la cesión de uso de un local efectuada sin contraprestación.

Tercero.-Determinación de la base imponible en los supuestos en que la contraprestación fijada para un arrendamiento sea notoriamente inferior a la normal en el mercado.

Cuarto.-Sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de los arrendamientos de locales de negocio cuyas rentas estén limitadas o congeladas por las disposiciones vigentes.

Quinto.-Tipo impositivo aplicable a las ejecuciones de obra concertadas entre un promotor y diversos contratistas cada uno de los cuales realiza parcialmente la construcción de una edificación.

Considerando que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 4.º, número 1, del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 2028/1985, de 30 de octubre («Boletín Oficial del Estado» de 31 de octubre), están sujetas al citado tributo las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional;

Considerando que el artículo 6 del mismo Reglamento establece que son empresarios o profesionales 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;

Considerando que, en consecuencia, el arrendador de uno o varios bienes inmuebles tendrá en todos los casos la condición de empresario a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, por lo que todos los arrendamientos de viviendas o locales de negocio están sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido, sin perjuicio de los beneficios fiscales que en determinados casos establece la normativa reguladora del Impuesto citado;

Considerando que la sujeción al Impuesto es independiente de la circunstancia de que, por aplicación de las disposiciones vigentes, en un determinado momento las rentas estuviesen limitadas o la elevación de las mismas no se autorizase;

Considerando que en virtud de lo preceptuado en el artículo 13, número 1, apartado 2.º, del Reglamento del Impuesto, están exentos los arrendamientos que tengan la consideración de servicios con arreglo a lo dispuesto en el artículo 11 del mismo Reglamento y que tengan por objeto los edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas;

Considerando que resulta procedente definir el término vivienda según la noción usual de la misma como 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, sin que resulte admisible utilizar, en este caso, la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito de la exención contenida en el precepto anteriormente citado, comprendiendo los locales asimilados legalmente a viviendas por la Ley de Arrendamientos Urbanos, de 24 de diciembre de 1964 («Boletín Oficial del Estado» de 29 de diciembre), por prohibirlo el artículo 24.1 de la Ley General Tributaria, de 28 de diciembre de 1963 («Boletín Oficial del Estado» de 31 de diciembre), según el cual no se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito de las exenciones;

Considerando que el artículo 6.º, número 1, apartado 1.º, párrafo segundo, del Reglamento del Impuesto dispone que no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito;

Considerando que de acuerdo con lo establecido en el artículo 12, apartado 2.º, de dicho Reglamento, están sujetas al Impuesto, y se calificarán como autoconsumo de servicios las prestaciones de servicios a título gratuito efectuadas por empresarios o profesionales que tengan esta condición por realizar habitualmente y por cuenta propia entregas de bienes y prestaciones de servicios a título oneroso;

Considerando que el artículo 29, números 1 y 2 de dicho Reglamento preceptúa que la base imponible estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo, y que en dicha contraprestación se incluye cualquier crédito efectivo a favor de quien preste el servicio, derivado de la operación principal o de las operaciones accesorias a la misma;

Considerando que el artículo 31, número 4 del Reglamento citado establece que en los casos de autoconsumo de servicios se considerará base imponible el coste imputable, Impuesto sobre el Valor Añadido excluido, de los bienes y servicios, en la medida en que sean utilizados por el sujeto pasivo en la prestación de los mismos, incluidos, en su caso, los de amortización de los bienes cedidos;

Considerando que el artículo 31, número 5, del Reglamento del Impuesto establece que cuando, existiendo vinculación entre las partes que intervengan en las operaciones sujetas al Impuesto, se convengan precios notoriamente inferiores a los normales en el mercado, la base imponible no podrá ser inferior que la determinada con arreglo a lo dispuesto en el número 4 anteriormente citado;

Considerando que el artículo 56 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido establece que el impuesto se exigirá al tipo del 12 por 100 salvo lo dispuesto en los artículos siguientes;

Considerando que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 57, número 3, del mismo Reglamento, se aplicará el tipo impositivo del 6 por 100 a las ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de edificios o partes de los mismos destinados principalmente a viviendas, incluidos los locales anejos, garajes, instalaciones y servicios complementarios en ellos situados;

Considerando que del precepto anterior se desprenden las siguientes condiciones para la procedencia de la aplicación del tipo reducido del 6 por 100:

Primera.—Que las operaciones realizadas tengan la naturaleza jurídica de ejecuciones de obra.

Segunda.—Que sean consecuencia de contratos concertados directamente por el promotor de la edificación y no con otro contratista.

Tercera.—Que tales contratos tengan por objeto la construcción o rehabilitación de edificios destinados fundamentalmente a viviendas, incluidos los locales anejos, garajes, instalaciones y servicios complementarios en ellos situados.

Cuarta.—Que las referidas ejecuciones de obra consistan materialmente en la construcción o rehabilitación, al menos parcial, de los citados edificios o en instalaciones realizadas en los mismos directamente por el sujeto pasivo que las efectúe.

Considerando que a efectos de lo dispuesto en el referido artículo 57, número 3, del Reglamento del Impuesto, se considerará promotor de edificaciones el propietario de inmuebles que constru-

yó o contrató la construcción de las mismas para destinarlas a la venta, el alquiler o el uso propio;

Considerando que entre las ejecuciones de obra parciales pueden incluirse las de albañilería, fontanería, carpintería, calefacción, pintura y otras análogas, cuando tengan la naturaleza jurídica de tales, y concurren las demás circunstancias mencionadas;

Considerando que, en todo caso, será de aplicación el tipo del 12 por 100 a las operaciones mencionadas cuando tengan por objeto la reparación o reconstrucción de edificaciones ya terminadas, salvo los supuestos de rehabilitación de viviendas anteriormente mencionados;

Esta Dirección General considera ajustada a derecho la siguiente contestación a la consulta vinculante formulada por el Consejo Territorial Castellano-Manchego de Cámaras Oficiales de la Propiedad Urbana:

Primero.—Están sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, en todo caso, los arrendamientos de bienes inmuebles, incluso los de viviendas y locales de negocio, con independencia de la circunstancia de que la renta o contraprestación estuviese limitada en su cuantía o su elevación no estuviese autorizada.

Segundo.—No obstante, estarán exentos del citado tributo los arrendamientos que tengan la consideración de servicios con arreglo a lo dispuesto en el artículo 11 del mismo Reglamento y tengan por objeto edificios o parte de los mismos destinados exclusivamente a viviendas.

Tercero.—No están sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las cesiones de uso a título gratuito de bienes inmuebles no pertenecientes al patrimonio empresarial del sujeto pasivo, cuando se efectúen al margen y con independencia del ejercicio de una actividad empresarial o profesional por quien realice habitual y exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito.

Cuarto.—Están sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las cesiones de uso de bienes inmuebles efectuadas a título gratuito en el ejercicio de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo que las realice.

Quinto.—La base imponible de los servicios de arrendamientos estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo, incluido cualquier crédito efectivo a favor del arrendador derivado de la prestación principal o de las operaciones accesorias a la misma.

Sexto.—En las cesiones de uso de bienes inmuebles a título gratuito se considerará base imponible el coste imputable, Impuesto sobre el Valor Añadido excluido, de los bienes cedidos, en la medida en que sean utilizados por el sujeto pasivo en la prestación de los mismos, incluidos, en su caso, los de amortización de dichos bienes.

Séptimo.—Cuando, existiendo vinculación entre las partes que intervengan en las operaciones sujetas al Impuesto, se convengan precios notoriamente inferiores a los normales en el mercado, la base imponible no podrá ser inferior a la determinada con arreglo a lo dispuesto en el punto sexto de esta contestación.

Octavo.—El tipo impositivo aplicable a las ejecuciones de obra para la construcción de edificaciones es, en general, el del 12 por 100.

Dicho tipo impositivo se aplicará a las ejecuciones de obra de albañilería, fontanería, calefacción, etc., aunque se contraten con el promotor de las edificaciones.

No obstante, tributarán al tipo impositivo del 6 por 100 las ejecuciones de obras, con o sin aportación de materiales, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor de la edificación y el contratista, que tengan por objeto la construcción o rehabilitación total o parcial de edificios o partes de los mismos destinados fundamentalmente a viviendas, siempre que las referidas ejecuciones de obra consistan materialmente en la construcción o rehabilitación, al menos parcial, de los citados edificios o en instalaciones realizadas en los mismos directamente por el sujeto pasivo que las efectúe.

Cuando concurren los requisitos previstos en el párrafo anterior, el referido tipo impositivo reducido del 6 por 100 también será de aplicación a las ejecuciones de obra de albañilería, carpintería, fontanería, calefacción y otras análogas efectuadas para la construcción o rehabilitación parcial de edificios destinados fundamentalmente a viviendas.

Noveno.—El tipo impositivo aplicable a las ejecuciones de obra de albañilería, fontanería, calefacción y otras análogas para la reparación o reconstrucción de edificaciones ya terminadas, incluso las destinadas a ser utilizadas como viviendas, será, en todo caso, el del 12 por 100, salvo los supuestos en que dichas operaciones tengan por objeto la rehabilitación de edificios destinados fundamentalmente a viviendas a que se refiere el párrafo tercero del punto octavo anterior.

Madrid, 26 de septiembre de 1986.—El Director general, Francisco Javier Eiroa Villanova.