

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC080689

DGT: 26-07-2021

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2145/2021

SUMARIO:

IVA. Inversión del sujeto pasivo. Ejecuciones de obra. Una entidad mercantil es propietaria de dos viviendas que cuentan con el certificado final de obra desde 2006 pero que no poseen cédula de habitabilidad al no estar completamente terminadas, va a realizar las obras pertinentes para su finalización antes de su transmisión a terceros.

En lo que se refiere a algunos de los requisitos necesarios para que opere la regla de inversión del sujeto pasivo, debe tenerse en cuenta que dicha regla se aplica, en primer lugar, cuando la obra en su conjunto haya sido calificada como de construcción o rehabilitación de edificaciones o como de urbanización de terrenos. En segundo lugar, la inversión precisa que el contrato o subcontrato, total o parcial, que se deriva de la obra en su conjunto tenga la consideración de ejecución de obras y, finalmente, que el destinatario actúe en su condición de empresario o profesional.

Conviene señalar que, en el caso de que existan varios contratistas principales, lo relevante a estos efectos es que la ejecución de obra llevada a cabo en su conjunto por todos ellos se realice en el marco de un proceso de urbanización de terrenos o de construcción o rehabilitación de edificaciones, sin que haya que atender a que cada una de las ejecuciones de obra llevadas a cabo por cada uno de los contratistas sean aisladamente consideradas como de urbanización, construcción o rehabilitación. En concreto, la inversión precisa que el contrato o subcontrato, total o parcial, que se deriva de la obra de urbanización, construcción o rehabilitación tenga la consideración de ejecución de obras.

De acuerdo con lo anterior, será de aplicación el mecanismo de inversión del sujeto pasivo previsto en el art. 84.Uno.2º.f) de la Ley 37/1992 (Ley IVA), cuando se trate de ejecuciones de obras efectuadas para la construcción o rehabilitación de una edificación efectuadas a favor de un empresario o profesional.

A estos efectos, en la información aportada se establece que las ejecuciones de obras se realizan con posterioridad a la obtención del certificado final de obra, por lo que puede presumirse que se realizan una vez finalizada la construcción de la edificación y que las mismas no tienen la consideración de obras de rehabilitación.

En estas circunstancias, no será de aplicación el supuesto de inversión del sujeto pasivo contenido en el referido art. 84.Uno.2º.f) de la Ley 37/1992 (Ley IVA).

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 4, 5 y 84.

RD 1624/1992 (Rgto IVA), art. 24.º quater.

Descripción sucinta de los hechos:

La consultante es una entidad mercantil propietaria de dos viviendas que cuentan con el certificado final de obra desde 2006 pero que no poseen cédula de habitabilidad al no estar completamente terminadas y que va a realizar las obras pertinentes para su finalización antes de su transmisión a terceros.

Cuestión planteada:

Sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido en las referidas ejecuciones de obra que la entidad consultante contrate a terceros.

Contestación:

1.- El artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece que “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 habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.”.

El apartado dos, letras a) y b), del mismo precepto señala que “se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.

b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto.”.

Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.uno de la citada Ley 37/1992, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:

“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.

(...).”.

En este sentido, el apartado dos, de este artículo 5, establece que “son actividades empresariales o profesionales las 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.

En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.”.

En consecuencia, la consultante tiene la condición de empresario o profesional y estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

2.- Con respecto al sujeto pasivo de las ejecuciones de obra inmobiliaria, se debe tener en consideración lo establecido por el artículo 84 de la Ley 37/1992 que dispone 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 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.

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 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.

3.- Por otro lado, el artículo 24 quater, apartados 3, 4, 6, 7 y 8 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE del 31 de diciembre), establece lo siguiente:

"3. 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, las siguientes circunstancias:

a) Que están actuando, con respecto a dichas operaciones, en su condición de empresarios o profesionales.
b) Que tales operaciones se realizan en el marco de un proceso de urbanización de terrenos o de construcción o rehabilitación de edificaciones.

4. Los destinatarios de las operaciones a que se refiere el artículo 84, apartado uno, número 2.º, letra f), párrafo segundo, de la Ley del Impuesto, deberán, en su caso, comunicar expresa y fehacientemente a los subcontratistas con los que contraten, la circunstancia referida en la letra b) del apartado anterior de este artículo.

(...)

6. Las comunicaciones a que se refieren los apartados anteriores deberán efectuarse con carácter previo o simultáneo a la adquisición de los bienes o servicios en que consistan las referidas operaciones.

7. Los destinatarios de las operaciones a que se refieren los apartados anteriores podrán acreditar bajo su responsabilidad, mediante una declaración escrita firmada por los mismos dirigida al empresario o profesional que realice la entrega o preste el servicio, que concurren, en cada caso y según proceda, las siguientes circunstancias:

a) Que están actuando, con respecto a dichas operaciones, en su condición de empresarios o profesionales.
b) Que tienen derecho a la deducción total o parcial del Impuesto soportado por las adquisiciones de los correspondientes bienes inmuebles.
c) Que las operaciones se realizan en el marco de un proceso de urbanización de terrenos o de construcción o rehabilitación de edificaciones.

8. De mediar las circunstancias previstas en el apartado uno del artículo 87 de la Ley del Impuesto, los citados destinatarios responderán solidariamente de la deuda tributaria correspondiente, sin perjuicio, asimismo, de la aplicación de lo dispuesto en los números 2.º, 6.º y 7.º del apartado dos del artículo 170 de la misma Ley."

4.- En relación con la cuestión objeto de consulta, cabe señalar que, con fecha 27 de diciembre de 2012, ha tenido lugar contestación vinculante a consulta con número de referencia V2583-12, planteada en relación con el tratamiento en el Impuesto sobre el Valor Añadido derivado de la aplicación de la letra f) del artículo 84.Uno.2º de la Ley 37/1992, en la que se desarrollan las condiciones y los criterios interpretativos que dan lugar a la aplicación del referido mecanismo de inversión del sujeto pasivo, por lo que se remite a la misma.

De acuerdo con lo recogido en la consulta referida, y, en particular, en lo que se refiere a algunos de los requisitos necesarios para que opere la regla de inversión del sujeto pasivo, debe tenerse en cuenta que dicha regla se aplica, en primer lugar, cuando la obra en su conjunto haya sido calificada como de construcción o rehabilitación de edificaciones o como de urbanización de terrenos. En segundo lugar, la inversión precisa que el contrato o subcontrato, total o parcial, que se deriva de la obra en su conjunto tenga la consideración de ejecución de obras y, finalmente, que el destinatario actúe en su condición de empresario o profesional.

Conviene señalar que, en el caso de que existan varios contratistas principales, lo relevante a estos efectos es que la ejecución de obra llevada a cabo en su conjunto por todos ellos se realice en el marco de un proceso de urbanización de terrenos o de construcción o rehabilitación de edificaciones, sin que haya que atender a que cada una de las ejecuciones de obra llevadas a cabo por cada uno de los contratistas sean aisladamente consideradas como de urbanización, construcción o rehabilitación.

En concreto, la inversión precisa que el contrato o subcontrato, total o parcial, que se deriva de la obra de urbanización, construcción o rehabilitación tenga la consideración de ejecución de obras.

De acuerdo con lo anterior y, en particular, en lo que se refiere al requisito anteriormente citado será de aplicación el mecanismo de inversión del sujeto pasivo previsto en el artículo 84.Uno.2º.f) de la Ley 37/1992, cuando se trate de ejecuciones de obras efectuadas para la construcción o rehabilitación de una edificación efectuadas a favor de un empresario o profesional.

A estos efectos, en la información aportada en el escrito de consulta se establece que las ejecuciones de obras se realizan con posterioridad a la obtención del certificado final de obra, por lo que puede presumirse que se realizan una vez finalizada la construcción de la edificación y que las mismas no tienen la consideración de obras de rehabilitación.

En estas circunstancias, no será de aplicación el supuesto de inversión del sujeto pasivo contenido en el referido artículo 84.Uno.2º.f) de la Ley 37/1992.

5.- Por otra parte, se informa de que, en relación con las dudas suscitadas sobre el régimen de tributación indirecta de las operaciones inmobiliarias, tanto en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido como del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas, la Agencia Estatal de Administración Tributaria ha incorporado en el portal del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) dentro de sus servicios de asistencia virtual referentes al IVA, un nuevo servicio de ayuda e información al contribuyente denominado "Calificador Inmobiliario", creado para resolver las principales dudas planteadas en relación con la tributación indirecta relacionada con la transmisión, cesión y arrendamiento de bienes inmuebles, así como, la urbanización de terrenos.

El "Calificador inmobiliario" ofrece información sobre la tributación indirecta que afecta a las operaciones, distinguiendo entre diferentes supuestos, como la venta de edificaciones o terrenos, el arrendamiento sin opción de compra, arrendamiento con opción de compra, de inmuebles, así como las operaciones en las que intervienen las Juntas de compensación.

En concreto, indica si la operación de compraventa o arrendamiento del inmueble tributa por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales o por el Impuesto sobre el Valor Añadido, indicando en este último caso el tipo impositivo aplicable, a quién corresponde la declaración e ingreso del impuesto, y si en la factura que documente la operación se debe o no repercutir el Impuesto sobre el Valor Añadido.

A estos efectos, podrá contactar con la Agencia Estatal de Administración Tributaria a través de su sede electrónica: <http://www.aeat.es>, o en la siguiente dirección:

<https://www2.agenciatributaria.gob.es/avaeat/AVCalificadorInmo.nsf/Calificador?OpenForm>

6.- 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.

Fuente: sitio Internet del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas