

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC084933

DGT: 03-03-2023

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0508/2023

SUMARIO:

IVA. Tipo reducido. Ejecuciones de obra relacionadas con la construcción o rehabilitación de viviendas. Un matrimonio va a adquirir una vivienda terminada pero la compraventa se va a articular mediante dos operaciones separadas con una misma entidad mercantil: por un lado, la entrega del solar y, por otro, su contratación para la ejecución de la obra de construcción de la misma. Todo ello se realiza a través de dos contratos en la misma fecha, uno relativo a la compraventa del solar y otro relativo a la ejecución de la construcción.

Siendo esto así, es decisivo determinar la naturaleza de las distintas operaciones teniendo en cuenta todas las circunstancias. A tal respecto, es importante si las operaciones se hallan vinculadas entre sí de forma tal que, tomadas aisladamente, desde la perspectiva del consumidor medio, no revistan para el cliente la utilidad práctica necesaria.

En este caso, el matrimonio espera obtener de la constructora la vivienda sin que, en las condiciones señaladas, la entrega previa del terreno les reporte utilidad alguna de manera aislada.

En este sentido, un indicio de la necesaria vinculación entre ambas operaciones, según parece deducirse de la información disponible, es que la puesta a disposición del terreno tendrá lugar en el momento de la entrega de la vivienda ya terminada, conservando mientras tanto la sociedad constructora la capacidad de disposición de la finca en aras de cumplir con el objeto social de terminar la construcción de las viviendas. Asimismo, otra prueba de lo anterior vendría constituida por la calificación del terreno de uso residencial, así como la posible existencia de proyectos de edificación de viviendas ya visados por el correspondiente colegio de arquitectos.

A partir de los criterios anteriores, ha de considerarse que en el supuesto concreto descrito en este caso existe una única operación desde el punto de vista económico consistente en la entrega de una vivienda terminada que no debe desglosarse artificialmente para no alterar la funcionalidad del sistema del IVA. En consecuencia, al considerarse una operación global, el tipo impositivo aplicable debe determinarse de modo uniforme, siendo de aplicación el tipo reducido del 10 por ciento tanto a la venta de la parcela de terreno como a la posterior ejecución de obras y entrega de la vivienda.

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 4, 5, 75, 90 y 91.
Código Civil, art. 1.462.

Descripción sucinta de los hechos:

Los consultantes son un matrimonio que van a adquirir una vivienda terminada pero la compraventa se va a articular mediante dos operaciones separadas con una misma entidad mercantil: por un lado, la entrega del solar y, por otro, su contratación para la ejecución de la obra de construcción de la misma. Todo ello se realiza a través de dos contratos en la misma fecha, uno relativo a la compraventa del solar y otro relativo a la ejecución de la construcción.

Cuestión planteada:

Tipo del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable a dichas operaciones.

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 entidad promotora 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.- Por otra parte, según parece deducirse del escrito de consulta, con carácter previo a la construcción de las viviendas, la constructora va a transmitir a los adquirentes la parcela de suelo que le corresponde.

En relación con el devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido, el artículo 75, apartado uno, número 1º y apartado dos, de la Ley 37/1992, preceptúa lo siguiente:

“Uno. Se devengará el Impuesto:

1º. En las entregas de bienes, cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable.

(...)

Dos. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible el Impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.”.

En este sentido, el artículo 1462 del Código Civil establece lo siguiente:

“Se entenderá entregada la cosa vendida, cuando se ponga en poder y posesión del comprador.

Cuando se haga la venta mediante escritura pública, el otorgamiento de ésta equivaldrá a la entrega de la cosa objeto del contrato, si de la misma escritura no resultare o se dedujere claramente lo contrario.”.

Por tanto, con carácter general la cosa se entiende entregada cuando se pone en poder y posesión del adquirente. No obstante, el otorgamiento de la escritura pública equivale a la entrega de la cosa solamente si tal entrega no se ha producido, de hecho, con anterioridad o, de la misma, no se deduce que tendrá lugar posteriormente.

Estas circunstancias han de reflejarse en la escritura pública, pero en el caso de que no se reflejase la primera de las mencionadas, ello no obsta para que la entrega se haya producido anteriormente.

Del escrito de consulta no puede conocerse de forma precisa si la puesta a disposición de la parcela de terreno se ha producido con la escritura pública o, por el contrario, los consultantes no podrán disponer de la propiedad hasta el momento de entrega de la vivienda construida.

La resolución de esta contestación se realiza bajo esta última circunstancia, es decir, que los consultantes no podrán disponer de la propiedad del suelo hasta la entrega de la vivienda.

En este último supuesto, la transmisión del poder de disposición de la parcela de terreno no tendría lugar hasta la fecha en que, según dicha escritura pública, se produzcan los efectos traslativos en ella previstos (fecha de entrega de la vivienda ya construida), momento en el que, asimismo, se producirá el devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a dicha operación.

Lo anterior se entiende sin perjuicio del devengo por los pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible, es decir, a la entrega efectiva del terreno y la vivienda al cliente, tal y como dispone el apartado dos del artículo 75 de la Ley 37/1992. A tal efecto, según reiterada doctrina de este Centro directivo, las aportaciones realizadas por los clientes, efectuadas con el objeto de contribuir a la financiación de la construcción de las viviendas, constituyen pagos anticipados de las citadas entregas de las viviendas, devengándose el impuesto en el momento del cobro de dichas cantidades y ello con independencia del modo como se denominen y cualquiera que sea el concepto al que se impute el pago de dicha contraprestación.

3.- De acuerdo con los hechos que parecen desprenderse del escrito de consulta, en el caso de que la sociedad constructora proceda a vender la parcela de terreno conservando la posesión de la misma para edificar y entregar ulteriormente la parcela con la vivienda, nos encontraríamos ante dos operaciones: por una parte, la entrega del terreno propiamente dicha y, por otra, una ejecución de obra cuya finalidad es la construcción de una vivienda.

Es decir, la actuación de la sociedad constructora en los términos descritos supone, junto a la entrega de un terreno, la realización de las obras de edificación de una vivienda para sus clientes titulares del terreno sobre el que se asentará el referido inmueble.

Consecuentemente, estas operaciones de construcción estarán sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido, siendo destinatarios de las mismas los propios adquirentes de la vivienda, a quienes la constructora habrá de repercutir el impuesto devengado a la vez que se efectúen los pagos correspondientes.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 90, apartado Uno, de la Ley 37/1992, el citado tributo se exigirá al tipo impositivo del 21 por ciento, salvo lo dispuesto en el artículo 91 de la propia Ley 37/1992.

En este sentido, el artículo 91.1.º de la citada Ley dispone que se aplicará el tipo impositivo del 10 por ciento a las siguientes operaciones:

“1.º Las ejecuciones de obras, 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 edificaciones o partes de las mismas destinadas principalmente a viviendas, incluidos los locales, anejos, garajes, instalaciones y servicios complementarios en ellos situados.

Se considerarán destinadas principalmente a viviendas, las edificaciones en las que al menos el 50 por ciento de la superficie construida se destine a dicha utilización.”.

Por consiguiente, el régimen tributario en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a las distintas operaciones descritas difiere por cuanto que el tipo impositivo aplicable, conforme a las reglas de los artículos 90 y 91 de la Ley 37/1992, es el 21 por ciento para las entregas de terrenos en curso de urbanización y el 10 por ciento para las operaciones consistentes en las ejecuciones de obra de construcción de viviendas.

No obstante lo anterior, tal y como ha manifestado este Centro directivo, entre otras, en la contestación vinculante de 9 de febrero de 2016, número V0531-16, procede analizar si ambas operaciones constituyen un todo unitario a la luz del objetivo realmente perseguido, esto es, la entrega de las viviendas construidas, o bien si cada una de ellas conserva su carácter autónomo y, en consecuencia, el régimen fiscal que le es propio.

En este punto debe tenerse en cuenta la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (en lo sucesivo, Tribunal) contenida, entre otras, en la sentencia de 21 de febrero de 2008, recaída en el Asunto C-425/06, Part Service Srl. Concretamente, en sus apartados 47 a 53, la citada sentencia concluye lo siguiente:

“47. Con carácter preliminar, procede recordar que la opción de un empresario entre operaciones exentas y operaciones gravadas puede basarse en un conjunto de elementos y, especialmente, de consideraciones de carácter fiscal relativas al régimen del IVA. Cuando un sujeto pasivo puede elegir entre dos operaciones, la Sexta Directiva no le obliga a optar por la que maximice el pago del IVA. Al contrario, el sujeto pasivo tiene derecho a elegir la estructura de su actividad de modo que limite su deuda fiscal (sentencia Halifax y otros, antes citada, apartado 73).

48. No obstante, cuando una operación consta de varias prestaciones, se plantea la cuestión de si debe considerarse como una operación única o como varias prestaciones distintas e independientes que han de apreciarse separadamente.

49. Esta cuestión tiene una importancia particular desde el punto de vista del IVA, entre otras cosas, para aplicar el tipo impositivo o las disposiciones relativas a la exención previstas por la Sexta Directiva (véanse las sentencias de 25 de febrero de 1999, CPP, C-349/96, Rec. p.I-973, apartado 27, y de 27 de octubre de 2005, Levob Verzekeringen y OV Bank, C-41/04, Rec. p.I-9433, apartado 18).

50. A este respecto, del artículo 2 de ésta se desprende que normalmente cada prestación debe considerarse distinta e independiente (véanse las sentencias, antes citadas, CPP, apartado 29, y Levob Verzekeringen y OV Bank, apartado 20).

51. No obstante, en determinadas circunstancias, varias prestaciones formalmente distintas, que podrían realizarse separadamente dando lugar, en cada caso, a gravamen o a exención, deben considerarse como una operación única cuando no son independientes.

52. Así sucede, por ejemplo, cuando, al término de un análisis aun meramente objetivo, se comprueba que una o varias prestaciones constituyen una prestación principal y que la otra o las otras prestaciones constituyen una o varias prestaciones accesorias que comparten el tratamiento fiscal de la prestación principal (véanse, en este sentido, las sentencias antes citadas CPP, apartado 30, y Levob Verzekeringen y OV Bank, apartado 21). En particular, una prestación debe considerarse accesorio de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador (sentencia CPP, antes citada, apartado 30, y las circunstancias del litigio principal que dio lugar a dicha sentencia).

53. Puede igualmente considerarse que existe una prestación única cuando dos o varios elementos o actos que el sujeto pasivo realiza se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente forman una sola prestación económica indisoluble cuyo desglose resultaría artificial (véase, en este sentido, la sentencia Levob Verzekeringen y OV Bank, antes citada, apartado 22).”.

De acuerdo con la citada jurisprudencia del Tribunal, es decisivo determinar la naturaleza de las distintas operaciones teniendo en cuenta todas las circunstancias. A tal respecto, es importante si las operaciones se hallan vinculadas entre sí de forma tal que, tomadas aisladamente, desde la perspectiva del consumidor medio, no revistan para el cliente la utilidad práctica necesaria.

En el caso objeto de consulta, los consultantes esperan obtener de la constructora la vivienda sin que, en las condiciones señaladas, la entrega previa del terreno les reporte utilidad alguna de manera aislada.

En este sentido, un indicio de la necesaria vinculación entre ambas operaciones, según parece deducirse del escueto escrito de consulta, es que la puesta a disposición del terreno tendrá lugar en el momento de la entrega de la vivienda ya terminada, conservando mientras tanto la sociedad constructora la capacidad de disposición de la finca en aras de cumplir con el objeto social de terminar la construcción de las viviendas. Asimismo, otra prueba de lo anterior vendría constituida por la calificación del terreno de uso residencial, así como la posible existencia de proyectos de edificación de viviendas ya visados por el correspondiente colegio de arquitectos.

A partir de los criterios anteriores, ha de considerarse que en el supuesto concreto descrito en el escrito de consulta existe una única operación desde el punto de vista económico consistente en la entrega de una vivienda terminada que no debe desglosarse artificialmente para no alterar la funcionalidad del sistema del Impuesto sobre el Valor Añadido. En consecuencia, al considerarse una operación global, el tipo impositivo aplicable debe determinarse de modo uniforme, siendo de aplicación el tipo reducido del 10 por ciento tanto a la venta de la parcela de terreno como a la posterior ejecución de obras y entrega de la vivienda.

4.- 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 web del Ministerio de Hacienda y Función Públicas.