

**DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS**

DGT: 11-06-2026

N.º CONSULTA VINCULANTE: V1483/2026

**SUMARIO:**

**IVA. Operaciones sujetas y no exentas. Obras de rehabilitación energética. Ayuntamiento como agente rehabilitador y promotor subsidiario. Ayudas del programa Next Generation y derramas de los propietarios.** Cuando un Ayuntamiento actúa como promotor público subsidiario de obras de rehabilitación energética de viviendas por cuenta de los propietarios, estos mantienen la condición de destinatarios de las obras, aunque sea el Ayuntamiento quien las contrate y pague directamente. Las ejecuciones de obra podrán tributar al 10% cuando cumplan los requisitos para ser calificadas como obras de rehabilitación, incluidos los requisitos cualitativo y cuantitativo previstos en la LIVA. La doctrina del Tribunal Supremo permite acreditar la aptitud de un inmueble como vivienda sin que sea imprescindible disponer de cédula de habitabilidad o licencia de ocupación. No se aplica la inversión del sujeto pasivo en la relación entre el contratista y el Ayuntamiento cuando este actúa en nombre de propietarios que no son empresarios o profesionales. La base imponible comprende el importe total de las obras, incluidas las cantidades satisfechas por terceros, y el contratista deberá repercutir al Ayuntamiento el IVA correspondiente a la parte que este abone, el cual no podrá deducir el IVA soportado por estas obras, al actuar por cuenta de los propietarios y no como empresario o profesional respecto de estas.

**Descripción sucinta de los hechos:**

El consultante es un Ayuntamiento que ha recibido una ayuda económica del programa "Next Generation" para la rehabilitación energética de varias viviendas de particulares que se encontrará financiada parcialmente por dicha subvención, por una ayuda del propio consultante y, por la parte no subvencionada, le girará las correspondientes derramas a cada propietario. El consultante actuará como agente rehabilitador y promotor subsidiario de las obras que se van a realizar en las viviendas de los particulares y contratará para la ejecución material de las obras a una entidad mercantil.

**Cuestión planteada:**

Si el importe de las derramas individuales que el consultante va a exigir a cada propietario se encontrará sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido y, en su caso, base imponible y tipo impositivo.

**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.º 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.

**Síguenos en...**

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."

Los preceptos anteriores son de aplicación general y, por tanto, también al Ayuntamiento consultante y la entidad mercantil encargada de realizar las obras que, consecuentemente, tendrán la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando ordene un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de tal actividad.

En ese caso, 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.- En relación con el tipo impositivo aplicable a las obras de rehabilitación objeto de consulta, el artículo 90.Uno de la Ley 37/1992 establece que el citado tributo se exigirá al tipo impositivo del 21 por ciento, salvo lo previsto en el artículo 91 de la misma Ley.

Por su parte, el artículo 91.Uno.3.1º de la Ley 37/1992 establece que se aplica el tipo reducido 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."

Según los criterios interpretativos del mencionado precepto legal, relativos a la construcción de edificaciones, recogidos en la doctrina de esta Dirección General, la aplicación del tipo reducido previsto en el artículo 91.Uno.3.1º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, procederá cuando:

a) Las operaciones realizadas tengan la naturaleza jurídica de ejecuciones de obra.

b) Dichas operaciones sean consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista.

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.

A los efectos de este Impuesto, se considerará promotor de edificaciones el propietario de inmuebles que construyó (promotor-constructor) o contrató la construcción (promotor) de los mismos para destinarlos a la venta, el alquiler o el uso propio.

A estos efectos, debe señalarse que, según manifiesta el consultante, actuará en las obras de rehabilitación bajo la figura de promotor público subsidiario, prevista en el artículo 10.1 del Reglamento de Rehabilitación de Edificios y Viviendas de la Comunidad Valenciana, aprobado por Decreto 189/2009, de 23 de octubre, del Consell, que dispone lo siguiente:

"Artículo 10. Ente gestor de las actuaciones de rehabilitación. Promotor público subsidiario

1. En actuaciones de rehabilitación de edificios donde se acredite o aprecie especiales circunstancias de carácter social o valor patrimonial, la administración Local o autonómica, o sus empresas públicas, podrá actuar directamente, o como ente gestor público, en nombre de los propietarios y/o usuarios de las viviendas o de la comunidad de propietarios, como promotores subsidiarios de las actuaciones.

En este caso, la comunidad de propietarios afectada, mediante los correspondientes acuerdos, deberá ceder la potestad de actuación a favor del promotor público subsidiario, así como el derecho a percibir la subvención, siendo éste el gestor y perceptor de las subvenciones correspondientes, y beneficiaria de las mismas la comunidad de propietarios afectada."

Por lo tanto, en la medida en que el Ayuntamiento consultante actúa como promotor subsidiario en nombre de los propietarios, promotores de las obras, este requisito debe entenderse cumplido.

c) Dichas ejecuciones de obra tengan por objeto la construcción o rehabilitación de edificios destinados fundamentalmente a viviendas, incluidos los locales, anejos, instalaciones y servicios complementarios en ella situados.

Por lo que respecta al concepto de vivienda, no existe en la actualidad una definición en la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido que permita concluir cuándo se trata de un inmueble calificable como vivienda o no. No obstante, ante la ausencia de tal definición legal, este Centro directivo ya ha manifestado reiteradamente que se debe acudir a la noción usual de la misma, de forma que debemos entender 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 la sede de su vida doméstica.”.

Sentado lo anterior, también se estima necesario concretar cuándo se entiende que un edificio o parte del mismo reúne los requisitos para ser considerado “apto” para su uso como vivienda.

Este Centro directivo ha señalado, entre otras, en la contestación vinculante de 6 de junio de 2018, número V1548-18, que la aplicación del tipo reducido en el supuesto a que se refiere el artículo citado depende de una circunstancia objetiva: la aptitud del edificio o parte del mismo objeto de entrega para ser utilizado como vivienda, con independencia de la finalidad a que los destine el adquirente, entendiéndose que tal edificio o parte del mismo es apto para vivienda cuando disponga de la correspondiente cédula de habitabilidad o licencia de primera ocupación y, objetivamente considerado, sea susceptible de utilizarse como vivienda.

En la medida en que la edificación disponga de cédula de habitabilidad o licencia de primera ocupación, una vez terminada su construcción, se considerará apto para su utilización como vivienda y el tipo impositivo reducido será aplicable a la ejecución de obra de rehabilitación de dichas edificaciones.

No obstante, este criterio debe ser matizado a la luz de la reciente sentencia del Tribunal Supremo número 82/2025, de 28 de enero de 2025, en la que el Tribunal ha puesto de manifiesto lo siguiente en relación con la entrega de varias viviendas de nueva construcción en su Fundamento Jurídico Tercero:

«TERCERO.- (...)»

El objeto controvertido que se dirime en las presentes actuaciones se ciñe a dilucidar cuáles son los requisitos exigibles para calificar un edificio o parte del mismo como apto para su utilización como vivienda en aras de la aplicación del tipo reducido del 7 % IVA.

El centro de la controversia radica en torno a si es necesario o no el otorgamiento de la cédula de habitabilidad, licencia de ocupación o autorización administrativa semejante para entender que el edificio es apto para dicha utilización como vivienda.

(...)

Por tanto, reiterando la doctrina de la Sala, debemos atender a los artículos 12 LGT y 3.1 CC para interpretar aquellos términos que no se definan por la norma tributaria de modo que hay que acudir al sentido jurídico, técnico o usual según proceda.

En el caso de «los edificios aptos para la utilización como vivienda», se exige atendiendo a una noción usual del término como aptitud para el destino a «habitación o moradas de una persona física o familia, constituyendo su hogar o sede de su vivienda doméstica». No obstante, la aptitud se define no sólo en función de las características objetivas del diseño y construcción del edificio sino teniendo en cuenta el destino legal posible.

Esto implica a sensu contrario que no es necesaria la cédula de habitabilidad, licencia de ocupación o autorización semejante, pues la aptitud de la utilización como vivienda se desprende de las características objetivas del diseño y construcción del edificio, en conjunción con el destino legal posible en cuanto debe estar dedicado a satisfacer la necesidad de vivienda.

Por tanto, el concepto de vivienda incluido en el artículo 91.Uno, 7º de la Ley del IVA se utiliza desde una perspectiva objetiva, es decir, desde la noción de un edificio o parte de él apto para servir de alojamiento a las personas físicas.

(...)

La aptitud de un edificio para su utilización como vivienda es una circunstancia de carácter objetivo, que como tal podrá acreditarse caso por caso, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 106 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria por cualquier medio de prueba admitido en Derecho, entre los que se debe incluir como una de las formas de acreditación, el otorgamiento de la cédula de habitabilidad, pero no será la única forma de hacerlo. Lo contrario supone una restricción probatoria que no es acorde con la literalidad del precepto, ni con la finalidad que el mismo persigue, cual es contribuir a la protección y acceso a la vivienda reconocido en el artículo 47 Constitución Española.

(...).»

De lo manifestado por el Tribunal Supremo cabe inferir que las condiciones señaladas para la aplicación del tipo reducido previsto en el artículo 91.Uno.1.7º de la Ley 37/1992 a la transmisión de viviendas, también

resultará aplicable en relación con la aplicación del tipo reducido previsto en el artículo 91.Uno.3.1º del mismo texto legal, relativo a la ejecución de obras de construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas a viviendas.

En consecuencia, la aplicación del tipo reducido previsto en el artículo 91.Uno.1.3º de la Ley 37/1992 a las ejecuciones de obra de construcción o rehabilitación de viviendas en las condiciones señaladas, no queda condicionada a la existencia de cédula de habitabilidad, licencia de ocupación o autorización semejante, puesto que como señala el Tribunal Supremo la aptitud de la utilización como vivienda de una edificación se desprende de las características objetivas del diseño y construcción de la misma, en conjunción con el destino legal posible en cuanto debe estar dedicado a satisfacer la necesidad de vivienda.

A estos efectos, resulta conveniente señalar que la aptitud de una edificación para su uso como vivienda es una cuestión de hecho respecto de la que este Centro directivo no puede pronunciarse y será el propio interesado quien habrá de presentar, en su caso, los medios de prueba que, conforme a derecho, sirvan para justificar tal circunstancia, los cuales serán valorados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Respecto de los medios de prueba, el artículo 106 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del 18 de diciembre), establece que en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de pruebas se contienen en el Código Civil y en la Ley de Enjuiciamiento Civil, salvo que la Ley establezca otra cosa.

Esta conclusión relativa a la no exigencia de la cédula de habitabilidad, licencia de ocupación o.

d) Las referidas ejecuciones de obra consistan materialmente en la construcción o rehabilitación de los citados edificios.

En cuanto al concepto de obras de rehabilitación, tal y como ha manifestado este Centro directivo, entre otras, en la contestación vinculante de 4 de mayo de 2016, número V1930-16, la calificación de un determinado proyecto de obras como de rehabilitación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido determina los siguientes efectos:

En primer lugar, permite la aplicación del tipo impositivo reducido del 10 por ciento a la ejecución de obra que se desarrolle como consecuencia del mismo, tal como señala el artículo 91.Uno.3.1º de la Ley 37/1992, antes transcrito.

En segundo lugar, excluye la aplicación de la exención contenida en el artículo 20.uno.22º.A) de la Ley 37/1992 a la entrega de las edificaciones que vayan a ser objeto de rehabilitación.

Finalmente, cuando la edificación rehabilitada se transmita, tendrá lugar una entrega de bienes sujeta y no exenta del Impuesto.

Resulta, pues, necesario concretar, a estos fines, cuándo un proyecto de obras puede calificarse como de rehabilitación.

En este sentido, el artículo 20.Uno.22º.B) de la Ley 37/1992 dispone que a los efectos de esta Ley, las obras de rehabilitación de edificaciones son las que reúnan los siguientes requisitos:

“1.º Que su objeto principal sea la reconstrucción de las mismas, entendiéndose cumplido este requisito cuando más del 50 por ciento del coste total del proyecto de rehabilitación se corresponda con obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas o con obras análogas o conexas a las de rehabilitación.

2.º Que el coste total de las obras a que se refiera el proyecto exceda del 25 por ciento del precio de adquisición de la edificación si se hubiese efectuado aquélla durante los dos años inmediatamente anteriores al inicio de las obras de rehabilitación o, en otro caso, del valor de mercado que tuviera la edificación o parte de la misma en el momento de dicho inicio. A estos efectos, se descontará del precio de adquisición o del valor de mercado de la edificación la parte proporcional correspondiente al suelo.”.

Por tanto, para determinar si las obras son de rehabilitación y pueden tributar al tipo reducido del 10 por ciento, habrá que actuar en dos fases:

1º) En primera instancia, será necesario determinar si se trata efectivamente de obras de rehabilitación desde el punto de vista cualitativo. Este requisito se entenderá cumplido cuando más del 50 por ciento del coste total del proyecto de rehabilitación se corresponda con obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas o con obras análogas o conexas a las de rehabilitación.

En lo que respecta a estas últimas, el citado artículo 20.uno.22º.B) de la Ley 37/1992 termina definiendo las obras análogas a las de rehabilitación en los siguientes términos:

“Se considerarán obras análogas a las de rehabilitación las siguientes:

a) Las de adecuación estructural que proporcionen a la edificación condiciones de seguridad constructiva, de forma que quede garantizada su estabilidad y resistencia mecánica.

Síguenos en...



- b) Las de refuerzo o adecuación de la cimentación así como las que afecten o consistan en el tratamiento de pilares o forjados.
- c) Las de ampliación de la superficie construida, sobre y bajo rasante.
- d) Las de reconstrucción de fachadas y patios interiores.
- e) Las de instalación de elementos elevadores, incluidos los destinados a salvar barreras arquitectónicas para su uso por discapacitados.”.

En cuanto a las obras conexas, su definición es la siguiente:

“Se considerarán obras conexas a las de rehabilitación las que se citan a continuación cuando su coste total sea inferior al derivado de las obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas y, en su caso, de las obras análogas a éstas, siempre que estén vinculadas a ellas de forma indisociable y no consistan en el mero acabado u ornato de la edificación ni en el simple mantenimiento o pintura de la fachada:

- a) Las obras de albañilería, fontanería y carpintería.
- b) Las destinadas a la mejora y adecuación de cerramientos, instalaciones eléctricas, agua y climatización y protección contra incendios.
- c) Las obras de rehabilitación energética.

Se considerarán obras de rehabilitación energética las destinadas a la mejora del comportamiento energético de las edificaciones reduciendo su demanda energética, al aumento del rendimiento de los sistemas e instalaciones térmicas o a la incorporación de equipos que utilicen fuentes de energía renovables.”.

A estos efectos, la distinción o concreción individualizada de las obras que puedan calificarse como de rehabilitación dentro de un proyecto total que se proyecte realizar a los efectos de la calificación global de éste como de rehabilitación, es una cuestión de naturaleza técnica respecto de la que este Centro directivo no puede pronunciarse.

Por tanto, resultará necesario disponer de suficientes elementos de prueba que acrediten la verdadera naturaleza de las obras proyectadas, tales como, entre otros, dictámenes de profesionales específicamente habilitados para ello o el visado y, si procede, calificación del proyecto por parte de colegios profesionales.

2º) Si se cumple el requisito establecido en la primera fase, se procederá a analizar el cumplimiento del requisito cuantitativo, esto es, que el coste total de las obras o el coste del proyecto de rehabilitación exceda del 25 por ciento del precio de adquisición o del valor de mercado de la edificación antes de su rehabilitación con exclusión del valor del suelo.

Por otra parte, a los efectos de los requisitos legales señalados en este punto 2º, se considerará:

- Coste total de las obras o coste total del proyecto de rehabilitación: el importe total, Impuesto sobre el Valor Añadido excluido, que soporte el promotor como consecuencia de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que se deriven de la rehabilitación, incluidos los servicios que le sean prestados por el personal técnico que dirija las obras.
- Precio de adquisición de las edificaciones: el realmente concertado en las operaciones en cuya virtud se haya efectuado la referida adquisición.

La prueba de dicho precio podrá efectuarse por los medios admisibles en Derecho.

- Valor de mercado de una edificación o parte de la misma: el precio que se hubiese acordado para su transmisión onerosa en condiciones normales de mercado entre partes que fuesen independientes, excluido, en su caso, el valor correspondiente al terreno en que se halla enclavado el edificio.

Asimismo, el valor de mercado de las edificaciones o partes de las mismas podrá acreditarse por los medios de prueba admisibles en derecho.

- Partes de un edificio destinadas a viviendas: las partes de una edificación destinadas a constituir una o varias viviendas, de acuerdo con la legislación vigente, con posterioridad a su rehabilitación.

Por "partes" de una edificación ha de entenderse las partes de una edificación que, cualquiera que sea su destino (vivienda, comercial, etc.) sean susceptibles por sí mismas de actuaciones parciales de rehabilitación, por permitir un uso autónomo respecto del resto de la edificación al tener entidad propia de carácter objetivo, y no considerar como "parte" de una edificación los diferentes elementos constructivos (fachadas, techumbres, estructuras, etc.) objeto de actuaciones de rehabilitación.

Por tanto, por lo que respecta a las obras de rehabilitación en edificios terminados, se aplicará el tipo impositivo del 10 por ciento previsto en el artículo 91.Uno.3.1º de la Ley 37/1992 a aquellas ejecuciones de obra de rehabilitación de edificaciones destinadas a vivienda que reúnan los requisitos que señala el artículo 20.Uno.22º.B) de la misma Ley, antes transcrito, para ser consideradas como tal.

Síguenos en...

3.- Cuando un proyecto de obras no pueda calificarse como de construcción o rehabilitación de edificaciones acuerdo con los criterios señalados en los apartados anteriores de la presente contestación, debe tomarse en consideración lo dispuesto por el artículo 91, apartado uno.2, número 10º que establece que se aplicará el tipo impositivo del 10 por ciento a:

“10.º Las ejecuciones de obra de renovación y reparación realizadas en edificios o partes de los mismos destinados a viviendas, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que el destinatario sea persona física, no actúe como empresario o profesional y utilice la vivienda a que se refieren las obras para su uso particular.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, también se comprenderán en este número las citadas ejecuciones de obra cuando su destinatario sea una comunidad de propietarios.

b) Que la construcción o rehabilitación de la vivienda a que se refieren las obras haya concluido al menos dos años antes del inicio de estas últimas.

c) Que la persona que realice las obras no aporte materiales para su ejecución o, en el caso de que los aporte, su coste no exceda del 40 por ciento de la base imponible de la operación.”.

En este sentido, a los efectos del requisito previsto en la letra a), según lo señalado en apartados anteriores de esta contestación, debe entenderse que, en la medida en que el consultante actúa en nombre de los propietarios de las viviendas, los destinatarios de las obras objeto de consulta son las personas físicas propietarios de las mismas, o las comunidades de propietarios, que no tienen la condición de empresario o profesional actuando como tal a efectos de las obras efectuadas en sus viviendas.

Esta Dirección General estima que, a efectos de lo dispuesto en el artículo 91.uno.2.10º de la Ley 37/1992, deben considerarse “materiales aportados” por el empresario o profesional que ejecuta las obras de renovación y reparación realizadas en edificios o partes de los mismos destinados a viviendas, todos aquellos bienes corporales que, en ejecución de dichas obras, queden incorporados materialmente al edificio, directamente o previa su transformación, tales como ladrillos, piedras, cal, arena, yeso y otros materiales. Además, el coste de dichos materiales no debe exceder del 40 por ciento de la base imponible de la operación. Si supera dicho importe no se aplicará el tipo reducido del Impuesto.

Este límite cuantitativo trae causa de lo dispuesto por la categoría 10 del Anexo III de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, donde se contempla la posible aplicación por los Estados miembros de tipos reducidos a la “renovación y reparación de viviendas y domicilios particulares”. Conforme a lo previsto en el artículo 11, apartado dos, número 6º de la Ley 37/1992, en particular, se considerarán prestaciones de servicios “las ejecuciones de obra que no tengan la consideración de entregas de bienes con arreglo a lo dispuesto en el artículo 8 de esta Ley.”.

Asimismo, dicho límite debe ponerse en relación con el artículo 8.dos.1º de la Ley 37/1992, donde se califica como entregas de bienes a las ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación, en el sentido del artículo 6 de dicha Ley, cuando el empresario que ejecute la obra aporte una parte de los materiales utilizados, siempre que el coste de los mismos exceda del 40 por ciento de la base imponible.

Si se supera dicho límite, la ejecución de obra de renovación o reparación tributará, toda ella, al tipo impositivo general del Impuesto del 21 por ciento. A estos efectos, no resultaría ajustado a Derecho diferenciar, dentro de una misma ejecución de obra la parte correspondiente al servicio que lleve consigo con el objetivo de forzar la tributación de esa parte al tipo reducido del Impuesto.

4.- Con respecto al sujeto pasivo de las ejecuciones de obra inmobiliaria objeto de consulta, 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.

(...).”.

Síguenos en...

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.

5.- 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."

6.- En relación con la cuestión objeto de consulta, cabe señalar que, con fecha 27 de diciembre de 2012, ha tenido lugar contestación vinculante 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 contestación 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 a las cuestiones planteadas en la consulta, no será de aplicación el supuesto de inversión del sujeto pasivo previsto en el artículo 84.Uno.2º.f) de la Ley 37/1992 a las ejecuciones de obras de rehabilitación realizadas por la entidad que ejecute las mismas dado que, según lo expuesto en apartados anteriores de esta contestación, de la regulación de la figura del promotor subsidiario, se deduce que el Ayuntamiento consultante que actúa como tal, lo hace en nombre y por cuenta de los propietarios de las viviendas que van a ser rehabilitadas.

En estas circunstancias, para dichas ejecuciones de obra cuyos destinatarios son los referidos propietarios no se cumpliría el requisito exigido en el artículo 84.Uno.2º.f) de la Ley 37/1992 de que el destinatario de las ejecuciones de obra tenga la condición de empresario o profesional por lo que no resultaría de aplicación el mecanismo de inversión del sujeto pasivo. No obstante, si las obras tienen la condición de rehabilitación podrá ser de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo, en las operaciones efectuadas por otros contratistas y subcontratistas en las condiciones señaladas.

Estas mismas conclusiones fueron puestas de manifiesto por este Centro directivo en un supuesto de hecho análogo al consultado en la contestación vinculante de 6 de febrero de 2024, consulta V0006-24.

7.- Por otra parte, en relación con la base imponible de la ejecución de obra es preciso analizar quien es el destinatario de las facturas que emita la entidad que ejecuta las obras objeto de consulta.

En este sentido, resulta conveniente señalar que el apartado 2 del artículo 38 de la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre de 2003 (BOE de 18 de diciembre) establece lo siguiente:

“Artículo 38. Obligados en las obligaciones entre particulares resultantes del tributo.

(...)

2. Es obligado a soportar la repercusión la persona o entidad a quien, según la ley, se deba repercutir la cuota tributaria, y que, salvo que la ley disponga otra cosa, coincidirá con el destinatario de las operaciones gravadas. El repercutido no está obligado al pago frente a la Administración tributaria pero debe satisfacer al sujeto pasivo el importe de la cuota repercutida.”.

Según reiterada doctrina de este Centro directivo, recogida, entre otras, en la contestación vinculante de 7 de febrero de 2023, número V0163-23, se debe considerar destinatario de las operaciones aquel sujeto para quien el empresario o profesional realiza la entrega de bienes o prestación de servicios gravada por el Impuesto y que ocupa la posición de acreedor en la obligación (relación jurídica) en la que el referido empresario o profesional es deudor y de la que la citada entrega o servicio constituye la prestación.

Al respecto, cabe recordar que, según el concepto generalmente admitido por la doctrina, por obligación debe entenderse el vínculo jurídico que liga a dos (o más) personas, en virtud del cual una de ellas (deudor) queda sujeta a realizar una prestación (un cierto comportamiento) a favor de la otra (acreedor), correspondiendo a este último el correspondiente poder (derecho de crédito) para pretender tal prestación.

En el caso concreto objeto de consulta, en la medida en que el consultante actúa en nombre de todos ellos, el destinatario de las ejecuciones de obra de rehabilitación será cada uno de los propietarios de las viviendas, con independencia de que el pago de dichas obras lo realice total o parcialmente un tercero (el consultante).

En este sentido, el apartado uno del artículo 88 de la Ley 37/1992 establece que “los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del Impuesto sobre aquél para quien se realice la operación gravada, quedando éste obligado a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en esta Ley, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos.”.

No obstante lo anterior, en el supuesto objeto de consulta, como se ha señalado, será el Ayuntamiento consultante el que satisfaga el precio de las obras a la entidad adjudicataria de las mismas.

A estos efectos, en relación con la base imponible del Impuesto, debe señalarse que el artículo 78 de la Ley 37/1992 dispone lo siguiente:

“Uno. La base imponible del Impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas.”.

A este respecto, debe señalarse que el Tribunal Económico-Administrativo Central se ha pronunciado recientemente mediante resolución de 21 de febrero de 2023 (Recurso 0221-2022) en unificación de criterio en relación con el destinatario de la repercusión cuando una operación se encuentra financiada, total o

parcialmente, mediante una subvención vinculada al precio de la misma que es aportada por un sujeto distinto del destinatario de la operación.

En este sentido, el Tribunal puso de manifiesto en el Fundamento Jurídico Tercero de la referida resolución lo siguiente (el subrayado es del Tribunal):

«TERCERO.- (...) Así las cosas, la controversia planteada en el presente recurso extraordinario de alzada se concreta en determinar quién es la persona que ha de soportar la repercusión del impuesto en cuanto a la parte de la base imponible integrada por la subvención concedida por la Administración; en otras palabras, si ha de ser soportado por el destinatario, en el caso que nos ocupa el viajero, o por la entidad que concede la subvención.

(...)

El artículo 78 de la LIVA, transcrito en el anterior Fundamento de Derecho, establece que la base imponible del impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas.

Respecto del pago parcial de la contraprestación en la entrega de bienes por terceros distintos del destinatario final (usuario del bien o servicio) dijimos en el FD 5º de nuestra resolución de 17 de marzo de 2016 (RG 703/2013), concerniente a los descuentos de los laboratorios farmacéuticos al Sistema Nacional de Salud en función del volumen de ventas a pacientes del sistema, que "En el caso de medicamentos vendidos con receta, los clientes satisfacen a las farmacias una parte del precio, y el IVA correspondiente a esa parte del precio, y como consumidores finales no podrán deducir ese IVA; el resto del precio se lo paga el Sistema Nacional de Salud a las farmacias, también con el IVA correspondiente a la parte del precio que paga, y sin que pueda deducir ese IVA tampoco".

(...)

Asimismo, encontramos jurisprudencia comunitaria en este sentido, entre otras STJUE C-717/19 de 6 de octubre de 2021, Boehringer Ingelheim y C-462/16 de 20 de diciembre de 2017, Boehringer Ingelheim, pronunciándose en esta última el TJUE en los siguientes términos:

"41. En efecto, como señaló el Abogado General en los puntos 44 y 45 de sus conclusiones, los pagos efectuados en el momento de compra de los productos farmacéuticos deben considerarse una contraprestación de un tercero conforme al artículo 73 de la Directiva IVA, cuando dichos terceros, a saber los afiliados, solicitan el reembolso de las entidades del seguro privado de enfermedad y éstas han obtenido, de conformidad con la normativa nacional, el descuento que la empresa farmacéutica está obligada a concederles. De este modo, a la luz de las circunstancias del litigio principal, las entidades del seguro privado de enfermedad deben considerarse consumidores finales de una entrega efectuada por una empresa farmacéutica sujeta a IVA de modo que el importe que percibe la Administración tributaria no puede ser superior al pagado por el consumidor final (véase, en este sentido, la sentencia de 24 de octubre de 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, apartado 24)."

Como señala el Director, estas mismas conclusiones sobre el pago de un tercero en una entrega de bienes son trasladables al caso que aquí nos ocupa, esto es, a la prestación del servicio de transporte cuya contraprestación se integra por el importe satisfecho por el usuario del mismo y por la subvención concedida por el organismo público (pago de tercero). Las subvenciones están vinculadas directamente a los servicios públicos de transporte de viajeros prestados, formando parte de la contraprestación recibida por el Ayuntamiento y, en tal sentido, procede su integración en la base imponible del impuesto. Los viajeros (destinatarios del servicio) satisfacen una parte del precio y el IVA correspondiente a esa parte del precio, y como consumidores finales no podrán deducir ese IVA; el resto del precio es pagado por el Ayuntamiento (mediante subvención) al prestador del servicio de transporte, también con el IVA correspondiente a la parte del precio que paga, y sin que se pueda deducir ese IVA tampoco al tener el Ayuntamiento la consideración de consumidor final en línea con lo dispuesto en la jurisprudencia comunitaria citada.

Cuestión distinta es que, de acuerdo a los convenios suscritos entre la entidad prestadora de los servicios de transporte y el Ayuntamiento, el IVA deba entenderse incluido en el importe total percibido por el sujeto pasivo, pero independientemente de tal consideración siempre existe la obligación del sujeto pasivo (prestador del servicio de transporte) de repercutir el impuesto al Ayuntamiento.

Por ello, debe concluirse que, como solicita el Director recurrente, en los pagos realizados por tercero que constituyan parte (o todo) de la contraprestación de una prestación de servicios o entrega de bienes, el sujeto pasivo repercutirá el impuesto a la entidad que satisface dicho pago."

En consecuencia, la entidad adjudicataria de las ejecuciones de obras de rehabilitación en las viviendas efectuadas a favor de los propietarios, destinatarios que no tienen la consideración de empresarios o profesionales, actuando como tales, cuya contraprestación es satisfecha directamente por el Ayuntamiento consultante, deberá repercutir a éste la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente al importe que éste satisface a aquélla por dichas obras en concepto de pago realizado por un tercero.

8.- En este sentido, respecto a la base imponible del Impuesto en las ejecuciones de obra objeto de consulta, como se señalaba anteriormente, el artículo 78 de la Ley 37/1992 establece lo siguiente:

Síguenos en...

“Uno. La base imponible del Impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas.”.

Por lo tanto, la base imponible será el importe total de las contraprestaciones de las ejecuciones de obra objeto de consulta, con independencia de que las mismas se paguen por el destinatario o por un tercero.

Además, según lo expuesto, resulta conveniente destacar que el consultante, al no ser el destinatario de las ejecuciones de obra de rehabilitación de las viviendas sino que actúa en nombre de los propietarios, consumidores finales, no podrá deducir el Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a las mismas ya que no está actuando, al igual que estos, como un empresario o profesional, sin que en ningún caso pueda deducir cuota alguna del Impuesto soportado como consecuencia de dichas ejecuciones de obra efectuadas a favor de los propietarios del que es promotor subsidiario.

9.- En cuanto al devengo del Impuesto en las ejecuciones de obra se debe tener en consideración lo dispuesto por el artículo 75, apartado uno, de la Ley 37/1992, el cual establece en sus apartados 1º y 2º lo siguiente, según se trate de ejecuciones de obra que se califiquen como entregas de bienes o como prestaciones de servicios:

“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.

(...)

2º. En las prestaciones de servicios, cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas.

(...)

Por excepción de lo dispuesto en los párrafos anteriores, cuando se trate de ejecuciones de obra con aportación de materiales, en el momento en que los bienes a que se refieran se pongan a disposición del dueño de la obra.

2.º bis. Cuando se trate de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, cuyas destinatarias sean las Administraciones públicas, en el momento de su recepción, conforme a lo dispuesto en el artículo 235 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre.”.

Por consiguiente, de acuerdo con los ordinales 1º y 2º, párrafo tercero, de este precepto, en las ejecuciones de obra con aportación de materiales cuyos destinatarios no sean Administraciones públicas el devengo del Impuesto se producirá en el momento en que los bienes objeto de ejecución se pongan a disposición del dueño de la obra.

Dicho momento, será aquel a partir del cual, el destinatario de la operación tenga la posesión completa e inmediata del resultado de la ejecución de obra, quedando la misma a su entera disposición, entendida ésta tanto como la facultad de usar o disfrutar, como la relativa a la facultad de disponer; dicho momento será el que determine la entrega de la misma y, por consiguiente, el devengo del Impuesto correspondiente a la operación.

En el caso de prestaciones de servicios, el devengo se producirá, cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas.

Lo anteriormente expuesto no impide la aplicación de la norma relativa a los pagos anticipados del apartado Dos del mismo artículo 75 de la Ley 37/1992, el cual establece que “no obstante lo dispuesto en el apartado uno, 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”. Es decir, si el pago total o parcial del importe correspondiente a la parte de obra ejecutada, que se documenta en la certificación de obra, se devengará el Impuesto en proporción a la cantidad satisfecha, por el importe efectivamente cobrado.

10.- 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.

*El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos de consultas tributarias de la Dirección General de Tributos.*

**Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda**

Síguenos en...

