

NUM-CONSULTA V1371-15

ORGANO SG de Impuestos sobre el Consumo

FECHA-SALIDA 30/04/2015

NORMATIVA Ley 37/1992 arts. 4, 5 y 84-

DESCRIPCION-HECHOS Varias personas físicas son copropietarios proindiviso de tres terrenos urbanos y han suscrito un contrato de construcción de edificaciones con una sociedad cuyo capital pertenece íntegramente a la mayoría de aquellos.

CUESTION-PLANTEADA Sujeción al Impuesto de tales operaciones.

CONTESTACION-COMPLETA 1.- De conformidad con lo dispuesto en el artículo 4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), "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 en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen."

A tales efectos, la letra b) del apartado dos, de este mismo artículo establece que se entenderán, en todo caso, realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial 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 su parte, la letra a) del apartado uno del artículo 5 de la Ley del Impuesto establece que se reputarán empresarios o profesionales "las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo".

En este sentido, el apartado dos del mismo artículo 5 de la Ley 37/1992 define las actividades empresariales o profesionales como "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."

Asimismo, la letra d) del apartado uno de este mismo artículo dispone que se reputarán empresarios o profesionales "quienes efectúen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas, en todos los casos, a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente."

En este orden de cosas, el artículo 84.Tres de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido establece que "tienen la consideración de sujetos pasivos las herencias yacentes, comunidades de bienes y

demás entidades que, careciendo de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición, cuando realicen operaciones sujetas al Impuesto.”.

En consecuencia, en el caso de comunidades de bienes que tengan por objeto la construcción de edificaciones que posteriormente sean vendidas o cedidas a terceros o, en su caso, adjudicadas a los comuneros, serán dichas comunidades las titulares de la actividad de promoción inmobiliaria, teniendo, por tanto, la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

No obstante, como excepción, se debe indicar que es criterio de este Centro Directivo y así se ha manifestado, entre otras, en contestación a consulta vinculante con número de referencia V1880-09, de 7 de agosto, que, aun cuando exista una comunidad de bienes por imperativo legal en los supuestos de propiedad en pro indiviso sobre determinados bienes inmuebles respecto de los que se pretende promover su urbanización o la construcción de una edificación, dicha comunidad no será sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido si no hay asunción conjunta del riesgo y ventura de la actividad por parte de los comuneros.

En caso de que las operaciones se refieran a los miembros o componentes de la entidad, de manera que sean éstos los que asuman las consecuencias empresariales de las mismas, y no la entidad o conjunto de componentes de ésta, no se podrá considerar, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, la existencia de una entidad que, por sí misma, y con independencia de sus miembros, tenga la condición de sujeto pasivo del Impuesto.

En caso contrario, es decir, si hay una ordenación conjunta de medios y una asunción igualmente conjunta del riesgo y ventura de las operaciones, deberá considerarse que la entidad de que se trate, sociedad civil o comunidad de bienes, tiene la condición de sujeto pasivo del tributo.

De la escueta información contenida en el escrito de consulta presentado parece deducirse que los consultantes, que se dice que están dados de alta individualmente como promotores urbanísticos, desarrollan cada uno de ellos una actividad empresarial o profesional. No obstante, parece que las edificaciones que pretenden construir van a destinarse al ejercicio de una actividad empresarial de forma conjunta por todos ellos, asumiendo conjuntamente el riesgo y ventura derivado de la realización de tal operación, por lo que parece que la comunidad de bienes integrada por todos ellos tendría la condición de empresario o profesional y, por tanto, sería sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido estando las entregas que realice de tales edificaciones sujetas y no exentas del citado tributo.

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 el cual establece 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) 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.

d) 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.

La interpretación del citado precepto ha sido objeto de análisis por este Centro Directivo en diversas contestaciones a consultas tributarias (por todas, contestación a consulta V2583-12, de 27 de diciembre).

En virtud de lo expuesto, a la operación objeto de consulta, consistente en la construcción por una sociedad mercantil de unas edificaciones destinadas a su venta, le resultará de aplicación el supuesto de inversión del sujeto pasivo, debiendo la comunidad de bienes, en caso de que tenga la condición de sujeto pasivo, o bien, los consultantes, en caso de que los mismos desarrollen individualmente la actividad empresarial o profesional, conforme con lo indicado en el apartado anterior de la presente contestación, comunicar expresa y fehacientemente al contratista principal que están adquiriendo el bien o servicio en su calidad de empresario o profesional.

3.- 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.