

**Resultados**

**SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA  
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS  
Consultas Vinculantes**

**Documento seleccionado**

**Nº de consulta**      **V2395-21**

**Órgano**            SG de Impuestos sobre el Consumo

**Fecha salida**    23/08/2021

**Normativa**       Ley 37/1992 arts. 20-Uno-22º, 84, 94, 97

**Descripción de hechos**    El consultante, casado en régimen de gananciales, ha adquirido junto con su cónyuge un inmueble que tiene una antigüedad superior a diez años y que no ha sido objeto de utilización ni de mantenimiento por parte de la promotora transmitente. En la escritura consta que la propiedad pertenece a ambos cónyuges, pero la factura fue emitida con los datos identificativos de uno de ellos. El inmueble va a destinarse al arrendamiento sujeto y no exento al Impuesto sobre el Valor Añadido.

**Cuestión planteada**        1.Consideración de la transmisión por la que la consultante adquiere el inmueble como primera entrega de edificación o como segunda entrega exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.  
2.Deducción de las cuotas soportadas por la adquisición del inmueble.

**Contestación completa**    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.

c) 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.

En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes.

(...).”.

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 que transmite la vivienda objeto de consulta 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.- No obstante lo anterior, de acuerdo con el artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/1992, estarán exentas del Impuesto:

“22º. A) Las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación.

A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se considerará primera entrega la realizada por el promotor que tenga por objeto una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada. No obstante, no tendrá la consideración de primera entrega la realizada por el promotor después de la utilización ininterrumpida del inmueble por un plazo igual o superior a dos años por su propietario o por titulares de derechos reales de goce o disfrute o en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra, salvo que el adquirente sea quien utilizó la edificación durante el referido plazo. No se computarán a estos efectos los períodos de utilización de edificaciones por los adquirentes de los mismos en los casos de resolución de las operaciones en cuya virtud se efectuaron las correspondientes transmisiones.

(...).”.

Así, si se cumplen los requisitos para que la transmisión realizada constituya una primera entrega de edificaciones, ésta se encontrará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido en los términos del referido artículo 20.Uno.22º de la Ley.

En otro caso, la transmisión tendrá la consideración de segunda entrega de edificaciones que estará sujeta y exenta del Impuesto.

Atendiendo al precepto anteriormente transcrito, para que se trate de una primera entrega es necesario que concurran los siguientes requisitos:

1º) Que la edificación se entregue por el promotor.

2º) Que se trate de una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada.

3º) Que la edificación no haya sido utilizada ininterrumpidamente por un plazo igual o superior a dos años por su propietario o por titulares de derechos reales de goce o disfrute o en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra.

4º) Que si se ha producido la utilización expuesta en el punto anterior, sea el adquirente quien utilizó la edificación durante el referido plazo.

Según los hechos descritos en el escrito de consulta, la vivienda que va a ser transmitida no ha sido utilizada por la promotora desde la finalización de su construcción. Por lo que, en la medida en que dicho inmueble nunca haya sido utilizado ininterrumpidamente durante más de dos años por su propietario o por titulares de derechos reales de goce o disfrute o en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra, la entrega posterior del mismo constituirá una primera entrega que estará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, conforme a lo dispuesto en el artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/1992.

En otro caso, la entrega constituirá una segunda entrega de edificación sujeta y exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

3.- Por otra parte, en relación con la condición de sujeto pasivo del consultante, el artículo 84, apartado uno, número 1º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, dispone que serán sujetos pasivos de dicho tributo 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 el número siguiente.

El apartado tres del citado precepto 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.

A estos efectos, el artículo 392 del Código Civil, al tratar de las comunidades de bienes, señala que "hay comunidad de bienes cuando la propiedad de una cosa o de un derecho pertenece pro indiviso a varias personas".

En consecuencia, la adquisición en pro indiviso de un inmueble por varias personas determina la existencia de una comunidad de bienes. Y esto sucede así por imperativo legal, tal y como se establece en el Código Civil, por lo que la voluntad de las partes de constituir o no dicha comunidad resulta irrelevante a estos efectos.

No obstante, para que la comunidad de bienes sea sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido es necesario que tenga la condición de empresario o profesional y actúe en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional a efectos del Impuesto.

La consideración como sujeto pasivo del Impuesto de la comunidad de bienes compuesta por los copropietarios del inmueble a que se refiere la consulta, esto es, el consultante y su cónyuge, requiere que las operaciones que han de efectuarse se puedan entender referidas a una actividad empresarial o profesional ejercida por dicha comunidad y no por sus miembros o comuneros. Para ello, sería necesario que las operaciones, y el riesgo o ventura que de ellas derive, se refiriese a la citada comunidad de forma indiferenciada y no a sus miembros o componentes, así como que la normativa sustantiva de la actividad por desarrollar sea tal que permita su ejercicio a través de una entidad con esta configuración.

En caso de que las operaciones se refieran a los miembros o componentes de la entidad, de manera que sean éstos, y no la entidad, los que asuman las consecuencias empresariales de las mismas, no se podrá considerar a efectos del Impuesto 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.

En consecuencia, si el desarrollo de la actividad de arrendamiento recae solo en uno de los cónyuges, la condición de empresario o profesional se predica solo del mismo, no así de la comunidad de bienes formada por la propiedad pro indivisa del inmueble ni del otro cónyuge.

En otro caso, según parece deducirse de los hechos descritos en el escrito de consulta, es decir, si existe desarrollo conjunto de la actividad de arrendamiento, la comunidad de bienes constituida por la propiedad indivisa del inmueble, adquirido en régimen de gananciales, que se destina al arrendamiento tendrá la condición en el Impuesto sobre el Valor Añadido de sujeto pasivo del mismo, y no cada comunero considerado individualmente, viniendo aquella obligada al cumplimiento de las obligaciones materiales y formales deducidas de la normativa del Impuesto y, esencialmente, las contenidas en el artículo 164.uno de la Ley 37/1992.

4.- Finalmente, en relación con la deducibilidad de las cuotas soportadas por la adquisición del inmueble referido en el escrito de consulta, hay que tener en cuenta, en primer lugar, lo dispuesto en el artículo 94 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, que, en relación con las operaciones cuya realización origina el derecho a la deducción, establece en su apartado uno, número 1º, letra a) lo siguiente:

" Uno. Los sujetos pasivos a que se refiere el apartado uno del artículo anterior podrán deducir las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido comprendidas en el artículo 92 en la medida en que los bienes o servicios, cuya adquisición o importación determinen el derecho a la deducción, se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las siguientes operaciones:

1.º Las efectuadas en el ámbito espacial de aplicación del impuesto que se indican a continuación:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido."

De acuerdo con la doctrina de este Centro directivo, en la medida en que los adquirentes sean un matrimonio y que su régimen fuera el de gananciales, si el inmueble adquirido estuviera afecto totalmente al desarrollo de una actividad empresarial o profesional, serían deducibles en su totalidad las cuotas soportadas en su adquisición, aun cuando la actividad económica sea realizada únicamente por uno de los cónyuges. Lógicamente, será el cónyuge que tenga la condición de empresario o profesional quien, de acuerdo con las limitaciones y requisitos establecidos al efecto por la normativa del Impuesto, en particular, los contenidos en el Capítulo I del Título VIII de la Ley 37/1992, podrá efectuar la deducción.

Por tanto, el consultante, bien el mismo o la comunidad de bienes constituida por ambos cónyuges, según quién sea la persona o entidad que ejerza la actividad, podrán deducir las cuotas soportadas en la adquisición de la vivienda si el inmueble se afecta, según se deduce del escrito de consulta, totalmente a la actividad empresarial de arrendamiento, puesto que las operaciones relativas al ejercicio de dicha actividad, según manifiesta la consultante en el supuesto planteado, están sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

5.- El artículo 97, apartados uno y dos, de la Ley 37/1992 establece lo siguiente:

"Uno. Sólo podrán ejercitar el derecho a la deducción los empresarios o profesionales que estén en posesión del documento justificativo de su derecho.

A estos efectos, únicamente se considerarán documentos justificativos del derecho a la deducción:

1.º La factura original expedida por quien realice la entrega o preste el servicio o, en su nombre y por su cuenta, por su cliente o por un tercero, siempre que, para cualquiera de estos casos, se cumplan los requisitos que se establezcan reglamentariamente.

(...)

Dos. Los documentos anteriores que no cumplan todos y cada uno de los requisitos establecidos legal y reglamentariamente no justificarán el derecho a la deducción, salvo que se produzca la correspondiente rectificación de los mismos. El derecho a la deducción de las cuotas cuyo ejercicio se justifique mediante un documento rectificativo sólo podrá efectuarse en el período impositivo en el que el empresario o profesional reciba dicho documento o en los siguientes, siempre que no haya transcurrido el plazo al que hace referencia el artículo 100 de esta Ley, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado dos del artículo 114 de la misma.”.

En cuanto a los requisitos establecidos reglamentariamente en relación con el contenido de la factura, el artículo 6, apartado 1, letra c) del Reglamento que regula las obligaciones de facturación aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 29 de noviembre (BOE del 1 de diciembre), establece obligatoriamente que se debe hacer mención al nombre y apellidos, razón o denominación social completa, tanto del obligado a expedir factura como del destinatario de las operaciones.

A estos efectos, debe tenerse en cuenta la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y, en particular, su sentencia de 21 de abril de 2005, Asunto C-25/03, en la cual ha manifestado lo siguiente en relación con la cuarta cuestión prejudicial planteada en el proceso:

“75.- Esta cuestión trata esencialmente de que se dilucide si los artículos 18, apartado 1, letra a)), y 22, apartado 3, de la Sexta Directiva exigen que, para poder ejercer el derecho de deducción en circunstancias como las del litigio principal, el sujeto pasivo disponga de una factura emitida a su nombre, en la que consten las fracciones del precio y del IVA correspondientes a su cuota de copropiedad, o si, a tal fin, basta que la factura se dirija indistintamente a los cónyuges que forman una sociedad conyugal, sin que conste tal desglose.

76.- A este respecto, del artículo 22, apartado 3, letra b)), de la Sexta Directiva, tanto en su versión inicial como en la resultante de la Directiva 91/680, se desprende que, a efectos del ejercicio del derecho de deducción, en las facturas debe figurar separadamente el precio sin impuesto y el impuesto correspondiente por cada tipo impositivo diferente, así como, en su caso, las exenciones que procedan.

77.- En consecuencia, fuera de estas exigencias mínimas, la Sexta Directiva no impone otras menciones obligatorias, como las indicadas en la cuarta cuestión prejudicial.

78.- Es cierto que, conforme al artículo 22, apartado 3, letra c)), de la Sexta Directiva, los Estados miembros tienen la posibilidad de fijar los criterios en virtud de los cuales un documento se puede considerar sustitutivo de una factura y que, con arreglo al apartado 8 del mismo artículo, los Estados miembros están facultados para establecer otras disposiciones, siempre que las juzguen necesarias con el fin de asegurar la exacta percepción del impuesto y de evitar el fraude.

79.- La República Federal de Alemania ha hecho uso de esta última posibilidad. Así, en este Estado miembro la UStG dispone que las facturas deben incluir, en particular, el nombre y dirección del beneficiario de la operación, la cantidad y denominación comercial habitual de los bienes entregados o la naturaleza y alcance de la prestación de servicios y el precio de la operación.

80.- Sin embargo, como ha recordado la Comisión, según reiterada jurisprudencia, la exigencia, para el ejercicio del derecho a la deducción, de indicaciones en la factura distintas de las enunciadas en el artículo 22, apartado 3, letra b)), de la Sexta Directiva debe limitarse a lo que sea necesario para garantizar la percepción del IVA y su control por la Administración fiscal. Además, dichas menciones no deberán, por su número o su carácter técnico, hacer prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio del derecho a la deducción (sentencia de 14 de julio de 1988, Jeunehomme y EGI, asuntos acumulados 123/87 y 330/87, Rec. p.4517, apartado 17). Asimismo, las medidas que los Estados miembros están facultados para establecer con arreglo al artículo 22, apartado 8, de la misma Directiva con el fin de asegurar la exacta percepción del impuesto y de evitar el fraude no deben ir más allá de lo necesario para alcanzar dichos objetivos. En consecuencia, no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen la neutralidad del IVA, que constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación comunitaria en la materia (sentencias de 21 de marzo de 2000, Gabalfrija y otros, asuntos acumulados C-110/98 a C-147/98, Rec. p.I-1577, apartado 52, y de 19 de septiembre de 2000, Schmeink & Cofreth y Strobel, C-454/98, Rec. p.I-6973, apartado 59).

81.- Pues bien, en un caso como el controvertido en el litigio principal, no existe riesgo alguno de fraude o abuso, ya que este caso afecta a un tipo muy concreto de copropiedad, a saber, la copropiedad de hecho entre cónyuges, que carece en sí misma de la condición de sujeto pasivo y dentro de la cual sólo uno de los cónyuges ejerce una actividad económica, de modo que queda excluido que las facturas, aun emitidas a nombre del «Sr. y la Sra. HE» y sin hacer constar las fracciones de precio y de IVA correspondientes a la cuota de copropiedad de cada uno de los

cónyuges, puedan utilizarse por el cónyuge no sujeto al impuesto o por la sociedad conyugal para obtener otra vez la deducción del mismo importe de IVA.

82.- En estas circunstancias, denegar al cónyuge sujeto al impuesto el derecho de deducción por el mero hecho de que las facturas no incluyen las indicaciones que exige el Derecho nacional aplicable sería incompatible con el principio de proporcionalidad.

83.- Por consiguiente, procede responder a la cuarta cuestión que los artículos 18, apartado 1, letra a)), y 22, apartado 3, de la Sexta Directiva no exigen, para poder ejercer el derecho de deducción en circunstancias como las del litigio principal, que el sujeto pasivo disponga de una factura emitida a su nombre, en la que consten las fracciones del precio y del IVA correspondientes a su cuota de copropiedad. A tal fin, basta que la factura se dirija indistintamente a los cónyuges que forman la sociedad conyugal, sin que conste tal desglose”.

En consecuencia con dicho criterio, a los efectos de que la comunidad de bienes ejercite el derecho a la deducción de las cuotas soportadas en la adquisición del inmueble si dicha comunidad fuera la titular de la actividad de arrendamiento, tendrán validez las facturas expedidas a nombre de cada uno de las dos integrantes de la misma que adquirieron el local en proindiviso, ya que, en el supuesto planteado, el posible riesgo de abuso o fraude al que alude el Tribunal en la sentencia transcrita queda excluido, considerando que la propiedad del inmueble y su atribución concreta están plenamente identificadas.

Del mismo modo, según lo expuesto, será válida, a los efectos de que el consultante ejercite el derecho a la deducción, la factura expedida a nombre de ambos cónyuges en la adquisición del inmueble afecto a la actividad titularidad del consultante.

Asimismo, dicha conclusión no queda desvirtuada por el posible ejercicio del derecho a la deducción del Impuesto en condiciones que no garanticen que tal deducción se refiera, exclusivamente, a una adquisición de una edificación destinada a la realización de operaciones gravadas, como ha indicado el Tribunal en la sentencia de 10 de marzo de 2005, Asunto C-33/03.

No obstante, podrá solicitarse al transmitente del inmueble la expedición de una factura rectificativa en los términos del artículo 15 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, en la que conste como adquirente del inmueble la citada comunidad de bienes constituida por ambos cónyuges como sujeto pasivo de su explotación en arrendamiento o, en otro caso, el cónyuge que va ejercer la actividad. El mencionado precepto establece lo siguiente:

“1. Deberá expedirse una factura rectificativa en los casos en que la factura original no cumpla alguno de los requisitos que se establecen en los artículos 6 ó 7, sin perjuicio de lo establecido en el apartado 6 de este artículo.

2. Igualmente, será obligatoria la expedición de una factura rectificativa en los casos en que las cuotas impositivas repercutidas se hubiesen determinado incorrectamente o se hubieran producido las circunstancias que, según lo dispuesto en el artículo 80 de la Ley del Impuesto, dan lugar a la modificación de la base imponible.

(...)

3. La expedición de la factura rectificativa deberá efectuarse tan pronto como el obligado a expedirla tenga constancia de las circunstancias que, conforme a los apartados anteriores, obligan a su expedición, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el Impuesto o, en su caso, se produjeron las circunstancias a que se refiere el artículo 80 de la Ley del Impuesto.

4. La rectificación se realizará mediante la emisión de una nueva factura en la que se haga constar los datos identificativos de la factura rectificada. Se podrá efectuar la rectificación de varias facturas en un único documento de rectificación, siempre que se identifiquen todas las facturas rectificadas. No obstante, cuando la modificación de la base imponible tenga su origen en la concesión de descuentos o bonificaciones por volumen de operaciones, así como en los demás casos en que así se autorice por el Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, no será necesaria la identificación de las facturas, bastando la determinación del período a que se refieren.

El Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria podrá autorizar otros procedimientos de rectificación de facturas, previa solicitud de los interesados, cuando quede justificado por las prácticas comerciales o administrativas del sector de actividad de que se trate.

5. La factura rectificativa deberá cumplir los requisitos que se establecen en los artículos 6 ó 7, según proceda.

(...).”.

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.

