|  |  |
| --- | --- |
| **NUM-CONSULTA** | V0410-08 |
| **ORGANO** | SG de Impuestos sobre el Consumo |
| **FECHA-SALIDA** | 22/02/2008 |
| **NORMATIVA** | Ley 37/1992 arts. 4, 5, 90, 91-uno- 3-1º, 92-114 |
| **DESCRIPCION-HECHOS** | La consultante es una Asociación que ha suscrito un convenio con una empresa externa para el acondicionamiento y gestión de una residencia geriátrica. En virtud del convenio, la empresa realiza todas las obras de acondicionamiento de la residencia, asumiendo la Asociación los costes de la obra y de la adquisición e instalación del equipamiento necesario. La empresa asume la explotación y gestión integral de la residencia, que le es arrendada por la consultante. En contraprestación por la cesión la empresa arrendataria abonará trimestralmente a la Asociación la cantidad de 2 euros diarios por cada plaza ocupada.  La Asociación aplica la normativa de sectores diferenciados. |
| **CUESTION-PLANTEADA** | Deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas en la construcción y acondicionamiento de la residencia geriátrica. |
| **CONTESTACION-COMPLETA** | 1.- El artículo 4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Boletín Oficial del Estado del 29), 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.  A tales efectos, el artículo 5 de la misma Ley dispone que se considerarán empresarios o profesionales quienes realicen actividades empresariales o profesionales, definiéndose estas últimas como aquellas 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.  Los citados preceptos son de aplicación general y, por tanto, también a las Asociaciones como la consultante, que, consecuentemente, tendrán la condición de empresarios cuando ordenen un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial o profesional, sea de fabricación, comercio, de prestación de servicios, etc., mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad. Este es el caso de la Asociación consultante, que tiene la condición de empresario o profesional a efectos del impuesto, ya que efectúa la ordenación por cuenta propia de factores de producción con el fin de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, en este caso, la construcción de una residencia geriátrica que se cede a un tercero.  2.- De conformidad con lo establecido en el artículo 4.Uno de la Ley 37/1992 transcrito en el punto 1 de esta contestación, para que una operación se encuentre sujeta al impuesto han de cumplirse los siguientes requisitos:  - Que se trate de una entrega de bienes o prestación de servicios.  - Que se realice por un empresario o profesional en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional.  - Que su carácter sea oneroso.  - Que tenga lugar en el territorio de aplicación del impuesto.  Dado que ya ha quedado establecido que la Asociación consultante actúa en esta ocasión como un empresario o profesional a efectos del impuesto y que la operación de cesión de la residencia se realiza en el territorio de aplicación del mismo, se van a estudiar los dos requisitos restantes.  En primer lugar, la cesión de la gestión de la residencia geriátrica tiene la consideración de prestación de servicios. El artículo 11 de la Ley del impuesto indica que se considerará prestación de servicios los arrendamientos de bienes, industria y negocio así como las cesiones del uso y disfrute e bienes.  En lo que respecta a su carácter oneroso, en el escrito de consulta se señala que la cesión de la gestión de la residencia geriátrica por parte de la Asociación consultante a una empresa se realiza a cambio de un precio.   Por todo ello, hay que concluir que la operación por la que la Asociación consultante cede la gestión de la residencia a una empresa es una operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.  La cesión de la gestión de la residencia geriátrica a que se refiere la consulta, según lo dispuesto anteriormente, tiene la consideración de operación no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.  3.- En lo que se refiere al tipo impositivo aplicable a las obras de construcción del complejo residencial, el artículo 90, apartado uno, de la Ley 37/1992, preceptúa que el impuesto se exigirá al tipo del 16 por ciento, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente.  El artículo 91, apartado uno, número 3-1º de la Ley citada, dispone que se aplicará el tipo del 7 por ciento a “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”.  La normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido no define el concepto de vivienda, por lo que resulta procedente definirlo según la noción usual de la misma, como 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.  En un sentido similar, el Tribunal Supremo, en sentencia de 5 de junio de 1992, aclara el concepto de vivienda de la siguiente manera:  “Vivienda es un concepto jurídico indeterminado en torno al que, paradójicamente, se ha producido, incluso, todo un cuerpo de profusa legislación especial protectora. De ella, con claridad se desprende que es aquel espacio físico donde el ser humano puede, permanentemente desarrollar sus actividades vitales -de ahí, «vivienda»- al resguardo de agentes externos; existiendo desde la Constitución (art. 47 «Todos los españoles tienen derecho a disfrutar de una vivienda digna y adecuada») hasta reglamentaciones administrativas que determinan sus condiciones mínimas exigibles, todo un sistema jurídico en torno a la vivienda”.  Según la doctrina que esta Dirección General de Tributos ha mantenido hasta la fecha, contenida en la Resolución de 22 de diciembre de 1986 (Boletín Oficial del Estado del 19 de enero de 1987), y contestaciones posteriores a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, no tienen la consideración de edificios destinados principalmente a viviendas, entre otros, los "asilos e internados" destinados al ejercicio de una actividad empresarial.   Los servicios de alojamiento y asistencia social a personas discapacitadas prestados por la asociación consultante en el mencionado complejo residencial constituyen una actividad de las descritas como empresariales por el artículo 5, apartado dos, de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, tal y como se ha argumentado en el punto anterior de esta contestación.   Por consiguiente, de acuerdo con la doctrina mantenida por esta Dirección general hasta fecha reciente, las ejecuciones de obra para la construcción del complejo que se va a destinar a residencia y centro de día de personas discapacitadas, tributarían por el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo del 16 por ciento pues, en los términos indicados anteriormente, la citada asociación lo va a destinar a la realización de una actividad empresarial. |
| **CONTESTACION-COMPLETA** | Sin embargo, este criterio ha sido modificado.  En efecto, el complejo a que se refiere la consulta va a estar esencialmente compuesto por viviendas (más del 50 por ciento de la superficie) en el sentido señalado tanto por el Tribunal Supremo, es decir, espacio físico en el que el ser humano puede permanentemente desarrollar sus actividades vitales al resguardo de agentes externos, como por esta Dirección General, 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. Así se infiere de las características del edificio y del hecho de que las personas que lo van a ocupar, en atención a sus necesidades asistenciales, van a tener allí su vivienda habitual.  En consecuencia, el tipo impositivo al que debe tributar la ejecución de obra del complejo será el 7 por ciento. Ello será así con independencia de que dichas viviendas se vayan a destinar a la realización de actividades empresariales por parte de la entidad consultante, como es el caso.  4.- En lo que respecta a la deducción de las cuotas soportadas por el la Asociación consultante, el derecho a la deducción se regula en el capítulo I del título VIII de la Ley 37/1992. En particular, el artículo 94 dispone 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:  1º. 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 lo establecido en este artículo, la Asociación consultante podrá deducir las cuotas soportadas en la construcción de la residencia geriátrica siempre y cuando la utilización de dicha residencia suponga la realización de operaciones sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.  La operación realizada por la Asociación cuya calificación determina si la consultante tiene derecho a la deducción de las cuotas soportadas en la construcción de la residencia geriátrica es el arrendamiento de la residencia geriátrica que la Asociación realiza en favor de una empresa tercera. Si esta operación resulta sujeta y no exenta del impuesto, la consultante podrá, en principio, deducir las citadas cuotas. Por el contrario, si la operación estuviese sujeta y exenta, no cabría tal derecho a la deducción. Lo anterior ha de entenderse sin perjuicio del cumplimiento del resto de requisitos que establece el capítulo I del título VIII de la Ley 37/1992.  5.- 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. |