

DIRECCION GENERAL DE TRIBUTOS

Consulta vinculante V2583-12 de 27/12/2012

Extracto de la resolución

Ejecuciones de obra, con o sin aportaciones 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, así como, ejecuciones de obra y cesiones de personal efectuadas para el contratista principal u otros subcontratistas en las condiciones señaladas

La ley 7/2012 añade un nuevo supuesto de inversión de sujeto pasivo en IVA:

“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) 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.

Sobre la condición de empresario o profesional del destinatario de las operaciones.

A) Urbanizador de terrenos.

Puede definirse como la persona o empresa que se dedica a urbanizar terrenos. La Ley del Impuesto establece expresamente 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.”*.

Según doctrina reiterada de este Centro Directivo los propietarios de suelo adquieren la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido desde el momento en que comiencen a serles imputados los costes de urbanización en forma de derramas, siempre que abonaran las mismas con la intención de afectar el suelo resultante de la reparcelación a una actividad empresarial o profesional.

B) Promotor de edificaciones.

La doctrina de este Centro Directivo ha venido considerando como promotor de edificaciones al propietario de los inmuebles que construye (promotor-constructor) o contrata la construcción (promotor) de los mismos para destinarlos a la venta, el alquiler o el uso propio.

La Ley de Ordenación de la Edificación, dota al promotor de una concepción legal considerando como tal *“cualquier persona, física o jurídica, pública o privada, que, individual o colectivamente, decide, impulsa, programa y financia, con recursos propios o ajenos, las obras de edificación para sí o para su posterior enajenación, entrega o cesión a terceros bajo cualquier título”* (artículo 9.1), precisando en su artículo 9.2.a) que el promotor debe ostentar sobre el solar la titularidad de un derecho que le faculte para construir en él).

En el mismo sentido, el Real Decreto 314/2006, de 17 de marzo, (BOE de 28 de marzo), por el que se aprueba el Código Técnico de la Edificación, define al promotor como *“el agente de la edificación que decide, impulsa, programa y financia las obras de edificación.”*.

De acuerdo con lo anterior, se incluyen, a modo de ejemplo, dentro del concepto de promotor los siguientes supuestos:

- Empresa que encarga la construcción de su propia oficina o nave.
- Comunidad de propietarios que encarga la construcción o rehabilitación de su edificio.
- Personas físicas y jurídicas que participan como propietarios en una actuación urbanística pagando las correspondientes derramas de urbanización.

Para que resulte de aplicación el mecanismo de inversión del sujeto pasivo en el supuesto referido en el artículo 84.Uno.2º.f) de la Ley del Impuesto es necesario que el destinatario de las operaciones referidas en el mismo actúe con la condición de empresario o profesional

Este precepto también se aplicará a los entes públicos, a las personas físicas, a las asociaciones, cooperativas y demás entidades sin ánimo de lucro que 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 asumiendo el riesgo y ventura de la actividad.

En particular, los entes públicos, las personas físicas, las asociaciones, las cooperativas y las demás entidades sin ánimo de lucro, será necesario que comuniquen expresa y fehacientemente al contratista principal que están adquiriendo el bien o servicio en su calidad de empresario o profesional. No será necesaria, dicha comunicación en los supuestos en los que no actúen como empresario o profesional.

Con respecto a la responsabilidad por las infracciones por incorrecta aplicación de la inversión del sujeto pasivo, las acciones u omisiones tipificadas en las Leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria *“cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias [...]”*.

Será un elemento a tener en consideración que el empresario o profesional que ejecute las obras haya recibido del destinatario una comunicación expresa y fehacientemente de que dichas operaciones se integran en un contrato principal, promotor-contratista, que tiene por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.

Sobre el ámbito objetivo de aplicación del artículo 84.Uno.2º.f) de la Ley 37/1992.

Tal y como se ha señalado previamente, para la aplicación del supuesto de inversión del sujeto pasivo del artículo 84.Uno.2º.f) de la Ley del Impuesto es necesario que concurren, además del requisito subjetivo señalado en el apartado anterior, tres requisitos objetivos, a saber:

1. Que se trate de operaciones que se realicen en el marco de un proceso de urbanización de terrenos o de construcción o rehabilitación de edificaciones.
2. Que las operaciones realizadas tengan la naturaleza jurídica de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, incluida la cesión de personal necesario para su realización.
3. Que dichas operaciones sean consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el o los contratistas principales.

El mecanismo de inversión del sujeto también se aplicará a las ejecuciones de obra cuyos destinatarios sean, a su vez, el contratista principal u otros subcontratistas involucrados en el contrato principal.

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 tenga esta consideración, 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.

Así por ejemplo, si un sujeto pasivo pretende rehabilitar un edificio para lo cual contrata individualmente con un encofrador, un ferrallista y una empresa que le realice el bombeo de hormigón, dicha actuación debe calificarse como rehabilitación a efectos de la aplicación del artículo 84.Uno.2º.f) de la Ley, sin perjuicio de que tales ejecuciones de obra, de forma aislada no reúnan los requisitos para calificarse como obras de rehabilitación.

Por otro lado y de acuerdo con lo señalado previamente, no resultará de aplicación el mecanismo de inversión del sujeto pasivo, aun tratándose de ejecuciones de obra o cesiones de personal, cuando tales servicios se presten al contratista o contratistas principales u otros subcontratistas en el marco de un contrato principal que no tenga por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.

A modo de ejemplo, un contrato principal que tenga por objeto la conservación y mantenimiento de carreteras, en cuya virtud se presten servicios tales como limpieza, recogida de materiales, viabilidad invernal, segado de cunetas, etc. no dará lugar a la inversión del sujeto pasivo, en ninguna de las fases de la cadena, aun cuando en cumplimiento de dicho contrato principal deban tener lugar determinadas ejecuciones de obra inmobiliaria, todo ello siempre y cuando dicho contrato no pueda considerarse como de urbanización de terrenos o de construcción o rehabilitación de edificaciones.

Será necesario que el contratista principal y los sucesivos subcontratistas destinatarios de las operaciones comuniquen expresa y fehacientemente al proveedor o prestador que las mismas se integran en el seno de un contrato principal, promotor-contratista, que tiene por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.

La inversión de sujeto resultará igualmente aplicable a las ejecuciones de obra y cesiones de personal efectuadas para el contratista principal u otros subcontratistas, cuando las mismas traigan causa en un contrato principal, que tenga por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones, con independencia de que el promotor actúe o no con la condición de empresario o profesional, sin que resulte relevante que se produzca o no la inversión del sujeto pasivo en las operaciones efectuadas entre el contratista principal y el promotor.

Dicho artículo también resultará aplicable a las ejecuciones de obra realizadas tras la entrega de la obra final, pero en periodo de garantía, siempre que deriven directamente del contrato principal de urbanización, construcción o rehabilitación.

Por su parte y, por lo que se refiere a cada uno de los requisitos mencionados, hay que tener en cuenta lo siguiente:

Que las operaciones realizadas tengan por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.

A) Concepto de urbanización de terrenos.

Las obras de urbanización se definen de forma indirecta en el artículo 6.Tres, letra a), de la Ley del Impuesto, que establece que no tienen la consideración de edificaciones:

“a) Las obras de urbanización de terrenos y en particular las de abastecimiento y evacuación de aguas, suministro de energía eléctrica, redes de distribución de gas, instalaciones telefónicas, accesos, calles y aceras.”

Con lo que debe entenderse que forman parte de las obras de urbanización, entre otras, aquellas que tienen por objeto el abastecimiento, la evacuación de aguas, el suministro de energía eléctrica, las redes de distribución de gas, las instalaciones telefónicas, los accesos, las calles y las aceras.

A los efectos de la aplicación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo, estas obras han de realizarse en un proceso de urbanización de un terreno; es decir, aquel que comprende todas las actuaciones que se realizan para dotar a dicho terreno de los elementos previstos por la legislación urbanística, como acceso rodado, abastecimiento y evacuación de agua, suministro de energía eléctrica, etc., para servir a la edificación que sobre ellos exista o vaya a existir.

Por ello, este concepto de urbanización excluye todos aquellos estadios previos que, si bien son necesarios para llevar a cabo las labores de urbanización, no responden estrictamente a la definición indicada. La doctrina de esta Dirección General considera que un terreno no deberá considerarse "en curso de urbanización", a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, hasta que no se haya iniciado sobre el mismo la ejecución propiamente dicha de las obras de urbanización.

De acuerdo con la Ley de Suelo, deben considerarse como ejecuciones de obra de urbanización de un terreno, a estos efectos las actuaciones de nueva urbanización, las actuaciones de urbanización que tengan por objeto la reforma o renovación sustancial de suelo ya urbanizado, así como las actuaciones de dotación que incrementen las dotaciones públicas, de un suelo urbanizado en los términos señalados.

Por tanto tiene la consideración de urbanización de terrenos el proceso que comprende todas las actuaciones que se realizan para dotar a un terreno de los elementos necesarios para servir a la edificación que sobre ellos exista o vaya a existir.

Las dudas que se plantean afectan a operaciones como las de abastecimiento, la evacuación de aguas, el suministro de energía eléctrica, las redes de distribución de gas, las instalaciones telefónicas, los accesos, las calles y las aceras, cuando puede que no se lleven a cabo en el marco de una urbanización de terrenos, construcción o rehabilitación de edificaciones.

Si las citadas operaciones se realizan en el seno de un proceso de urbanización de un terreno o de construcción o rehabilitación de una edificación, procederá aplicar el mecanismo de inversión del sujeto pasivo, siempre y cuando se reúnan los demás requisitos.

Si este tipo de operaciones se realiza de forma aislada a los procesos anteriormente señalados no tendrá que aplicarse el citado mecanismo.

Será necesario que los sucesivos destinatarios de los servicios de ejecución de obra o de cesión de personal, comuniquen expresa y fehacientemente al prestador de tales servicios que los mismos se integran en el seno de un contrato principal, promotor-contratista, que tiene por objeto la urbanización de terrenos.

B) Concepto de construcción y rehabilitación de edificaciones.

Con respecto al concepto de edificaciones, el artículo 6 de la Ley del Impuesto dispone lo que sigue:

“Uno. A los efectos de este Impuesto, se considerarán edificaciones las construcciones unidas permanentemente al suelo o a otros inmuebles, efectuadas tanto sobre la superficie como en el subsuelo, que sean susceptibles de utilización autónoma e independiente.

Dos. En particular, tendrán la consideración de edificaciones las construcciones que a continuación se relacionan, siempre que estén unidas a un inmueble de una manera fija, de suerte que no puedan separarse de él sin quebranto de la materia ni deterioro del objeto:

a) Los edificios, considerándose como tales toda construcción permanente, separada e independiente, concebida para ser utilizada como vivienda o para servir al desarrollo de una actividad económica.

b) Las instalaciones industriales no habitables, tales como diques, tanques o cargaderos.

c) Las plataformas para exploración y explotación de hidrocarburos.

d) Los puertos, aeropuertos y mercados.

e) Las instalaciones de recreo y deportivas que no sean accesorias de otras edificaciones.

f) Los caminos, canales de navegación, líneas de ferrocarril, carreteras, autopistas y demás vías de comunicación terrestres o fluviales, así como los puentes o viaductos y túneles relativos a las mismas.

g) Las instalaciones fijas de transporte por cable.

Tres. No tendrán la consideración de edificaciones:

a) Las obras de urbanización de terrenos y en particular las de abastecimiento y evacuación de aguas, suministro de energía eléctrica, redes de distribución de gas, instalaciones telefónicas, accesos, calles y aceras.

b) Las construcciones accesorias de explotaciones agrícolas que guarden relación con la naturaleza y destino de la finca aunque el titular de la explotación, sus familiares o las personas que con él trabajen tengan en ellas su vivienda.

c) Los objetos de uso y ornamentación, tales como máquinas, instrumentos y utensilios y demás inmuebles por destino a que se refiere el artículo 334, números 4 y 5 del Código Civil.

d) Las minas, canteras o escoriales, pozos de petróleo o de gas u otros lugares de extracción de productos naturales.”.

Por lo que respecta al concepto de rehabilitación citado, se debe acudir al artículo 20.Uno.22° de la Ley 37/1992, el cual señala que, a los efectos de la Ley del Impuesto, son obras de rehabilitación de edificaciones 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.

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.

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.

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 indisoluble 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.”.

Cabe aclarar que las obras de rehabilitación podrán llevarse a cabo en edificaciones que sean propiedad tanto del rehabilitador como de terceros.

Así por ejemplo, se aplicará el supuesto de inversión del sujeto pasivo contenido en el artículo 84.Uno.2º.f) de la Ley del Impuesto, siempre que concurran los demás requisitos previstos en el mismo, a las ejecuciones de obras de rehabilitación llevadas a cabo por el arrendatario de un local de negocios, en el que éste desarrolla su actividad.

Por obras de construcción debe entenderse que se trata de ejecuciones de obra que tienen por objeto la obtención de un resultado o de un bien nuevo y distinto a los bienes que se hayan utilizado para su realización. Quedarían fuera de este concepto las operaciones de mantenimiento, reparación y conservación de una edificación.

Ejecuciones de obra:

El artículo 8 de la Ley 37/1992 califica como entregas de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, en particular, reciben dicha consideración, las ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación, cuando el empresario que ejecute la obra aporte materiales con un coste que exceda del 40 por ciento de la base imponible.

En consecuencia, las ejecuciones de obra con aportación de materiales tendrán la consideración de entregas de bienes o de prestaciones de servicios, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, según que el coste de tales materiales exceda o no del 40 por ciento de la base imponible del Impuesto.

La Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido no contiene una definición del concepto de ejecución de obra, por lo que hay que considerar que la calificación de una operación como de ejecución de obra resultará de que la relación establecida entre los contratantes responda, jurídicamente, al concepto de arrendamiento de obra regulada en el Derecho Civil.

A estos efectos, el artículo 1.544 de dicha norma establece que “*en el arrendamiento de obras o servicios, una de las partes se obliga a ejecutar una obra o a prestar a la otra un servicio por precio cierto*”. Por tanto, atendiendo a dicha definición, lo propio del arrendamiento de obra

es la obligación de ejecutar o realizar una obra, es decir, obtener un resultado, mientras que en el arrendamiento de servicios lo fundamental es la prestación del servicio concreto, con independencia del resultado final.

La ejecución de obra persigue un resultado futuro sin tomar en consideración el trabajo que lo crea, en tanto que el arrendamiento de servicios se instrumenta de forma continuada en el tiempo, atendiendo a la prestación en sí misma y no a la obtención del resultado que la prestación produce, siendo la continuidad y periodicidad las notas esenciales de ese tipo de operaciones.

Son ejecuciones de obra:

- Instalación de fontanería, calefacción, electricidad etc., así como la instalación de muebles de cocina y baño, incluidas las bancadas o encimeras de los mismos de cualquier material, y armarios empotrados
- Suministro de bienes objeto de instalación y montaje, tales como puertas, ventanas, ascensores, sanitarios, calefacción, aire acondicionado, equipos de seguridad, equipos de telecomunicaciones así como el vibrado y extendido de hormigón u otros materiales.
- Construcción de depuradoras, plantas potabilizadoras, instalaciones solares fotovoltaicas, carreteras, ferrocarriles, ajardinamientos, etc.
- Movimiento de tierras para la ejecución de cualquier tipo de obra de construcción de edificación o urbanización de terrenos.
- La demolición de edificaciones.
- La construcción de carreteras y autopistas, incluyéndose la señalización horizontal, y vertical, la instalación de vallado metálico y de biondas, etc.

Por otro lado, no tendrán la consideración de ejecuciones de obra, entre otras:

- Arrendamiento de grúas y demás maquinaria pesada con operarios especializados así como el arrendamiento de medios de transporte con o sin conductor, salvo que de conformidad con los acuerdos contractuales el prestador del servicio se comprometa a ejecutar la totalidad o parte de una obra, responsabilizándose del resultado de la misma
- Operaciones de mantenimiento de instalaciones.
- Operaciones de mantenimiento periódico de ascensores, cerrajería, calderas y sistemas de calefacción, limpieza, vídeo porteros, instalaciones de TV, bombas de grupos de presión de agua, placas solares, puertas de garaje, piscinas, jardines, grupos de incendios, extintores, tuberías de desagüe, desinfecciones, y de canales de tejados en edificio, aun cuando se produzca la sustitución o reparación de los materiales en mal estado o averiados.
- Actividades de viabilidad, mantenimiento y vigilancia de vías públicas, en el marco de un contrato de conservación y mantenimiento, incluyendo, la señalización y regulación del tráfico, la inspección de elementos de la carretera, los bacheos y regularizaciones de firmes, las pequeñas reparaciones de obras de fábrica, la limpieza de desagües, juntas, señales, etc.
- Servicios de seguridad y vigilancia de la obra, dirección de obras, redacción de proyectos, servicios de arquitectos, ingenieros o asistencia técnica de seguridad en la obra.

- Gestión de residuos.
- Suministro e instalación de equipos que no forman parte de la propia obra ejecutada, tales como casetas de obra, elementos de protección o andamios.
- Suministro de materiales que no sean objeto de instalación y montaje.

Contratos llamados “mixtos”, en los que a cambio de un precio único el contratista o subcontratista se obliga a prestar servicios y realizar ejecuciones de obra en el marco del mismo contrato o subcontrato.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha señalado que una prestación debe ser considerada accesoria de una prestación principal, cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador.

Por otra parte, señala que existe una prestación única cuando dos o varios elementos o actos que el sujeto pasivo realiza para el cliente se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente forman una sola prestación económica indisoluble cuyo desglose resultaría artificial.

Por lo tanto, habrá que estar a los criterios anteriores para considerar en cada caso, si los contratos “mixtos” señalados dan lugar a operaciones que están formadas por prestaciones diferentes e independiente a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido o bien si tales prestaciones deben considerarse accesorias a una principal.

En estas circunstancias, cuando el contrato o subcontrato particular en el que pueda fraccionarse la ejecución material de la construcción, rehabilitación o urbanización del terreno, incluya, por precio único, además de ejecuciones de obras, con o sin aportación de materiales, otras prestaciones de servicios o entregas de bienes, dentro de lo que puede calificarse un contrato mixto, parecería artificioso considerar que se tratan de operaciones independientes a efectos de la regla de inversión del sujeto pasivo.

A modo de ejemplo, un contrato que tenga por objeto la construcción de una nave pero en el que se incluyan, por un mismo precio, otros servicios tales como la redacción del proyecto de obra, la supervisión de las obras de ejecución de obra inmobiliaria, podrá considerarse, con carácter general, que los servicios de la redacción del proyecto de obra y de supervisión de la obra son accesorios a la ejecución inmobiliaria aplicándose, por tanto, la inversión del sujeto pasivo a la totalidad de la operación.

También será procedente la inversión del sujeto pasivo cuando de un único contrato derive la realización de una ejecución de obra inmobiliaria y, por un mismo precio, se contrate con el mismo contratista que preste otros servicios o entregue bienes, siempre que el contrato se realice en el marco de una urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones, salvo que como se ha señalado la parte correspondiente a la ejecución de obras fuera notablemente irrelevante.

Aplicación del supuesto de inversión del sujeto pasivo a las operaciones de cesión de personal.

Es necesario que concurren tres requisitos objetivos, a saber:

1. Que las ejecuciones de obra para las que se cede el personal tengan por objeto la urbanización de terrenos o la nueva construcción o rehabilitación de edificaciones.
2. Que se trate de cesiones de personal para la realización de operaciones que tengan la naturaleza jurídica de ejecuciones de obra.
3. Que dichas cesiones de personal sean consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista.

Adicionalmente, y reuniéndose los requisitos del artículo 84.Uno.2º.f) de la Ley del Impuesto, el mecanismo de inversión del sujeto pasivo también se aplicará a las cesiones de personal cuyos destinatarios sean, a su vez, el contratista principal u otros subcontratistas involucrados en el contrato principal formalizado entre el promotor y el contratista.

No será de aplicación, sin embargo, el mecanismo de inversión del sujeto pasivo cuando el personal cedido no pueda vincularse exclusivamente con la ejecución de una obra inmobiliaria que reúnan los requisitos previamente señalados.

A título de ejemplo procedería la inversión del sujeto pasivo en las cesiones de personal que los socios, sujetos pasivos del Impuesto, de una Unión Temporal de Empresas (UTE) o Agrupación de Interés de Económico (AIE) efectúan a favor de estas entidades siempre que la UTE o AIE realice ejecuciones de obras en el marco de la construcción o rehabilitación de edificaciones o de un proceso de urbanización de terrenos.

4.3. Sobre el devengo de las operaciones.

“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.

2º 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 147 del Texto Refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2000, de 16 de junio.”.

De la dicción del artículo 75, apartado uno, ordinal 2º bis, se deduce que la regla contenida en el mismo sólo es aplicable a las ejecuciones de obra cuyas destinatarias sean las Administraciones Públicas, término éste que ha de interpretarse a la luz del contenido del artículo 3 del texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público.

En cuanto al ámbito objetivo, resulta aplicable al contrato de obras, que se regula en el artículo 6 del texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, no al total de contratos de los que resulten destinatarias las Administraciones Públicas.

Por consiguiente, el devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido en las ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, cuyas destinatarias sean las Administraciones públicas se producirá en el momento de la recepción, total o parcial, de las obras por parte de las mismas.

Por otro lado, de acuerdo con los ordinales 1º y 2º, párrafo tercero, del citado artículo 75. Uno de la Ley 37/1992, 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.

Así, el hecho de que el promotor o dueño de las obras sea propietario de las mismas desde un punto de vista estrictamente jurídico, de acuerdo con el Derecho nacional, a medida que éstas se van ejecutando, no puede implicar el devengo del Impuesto sin más, por cuanto no se ha producido su entrega y puesta a disposición de aquél, entendida esta disposición, como posibilidad material de uso o destino efectivo al fin para el que se construyan o justifiquen su ejecución.

A estos efectos, resulta de especial interés la regulación contenida en la Ley de Ordenación de la Edificación, cuyo artículo 6 regula la "Recepción de la obra"; de la dicción de dicho precepto se deduce que, en las ejecuciones de obra a las que sea aplicable lo dispuesto por la citada Ley 38/1999, la suscripción del acta de recepción, en los términos a que se refiere el precepto, supondrá el devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido, por cuanto aquélla determina la entrega de la misma a su destinatario. Lo mismo cabe decir de los supuestos en los que se produzca la recepción tácita a la que se refiere el apartado 4 del artículo referido.

Sin embargo, lo anterior no impide la aplicación de la norma relativa a los pagos anticipados que establece que *"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"*.

A estos efectos, el mero endoso, descuento o pignoración de la certificación de obra no puede considerarse como pago anticipado de la obra a realizar y no determina, por tanto, el devengo correspondiente a dicha obra.

Además, no se entenderá cobrada la certificación de obra con la emisión de un pagaré sino únicamente en el momento de su pago por el deudor.

La doctrina de esta Dirección General en relación con el devengo del Impuesto en ejecuciones de obra inmobiliarias, cuyos destinatarios no sean Administraciones Públicas se concreta de la siguiente manera:

El Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a las ejecuciones de obra inmobiliarias se devengará:

1°. Si se trata de ejecuciones de obras con aportación de materiales, cuando los bienes a que se refieren se pongan a disposición del dueño de la obra.

2°. En las ejecuciones de obra sin aportación de materiales, cuando se efectúan las operaciones gravadas.

3°. En las operaciones que originen pagos anticipados anteriores a la puesta a disposición de los bienes o a la realización de la operación, en el momento del cobro total o parcial, por los importes efectivamente percibidos.

No se considerarán a estos efectos efectivamente cobradas las cantidades retenidas como garantía de la correcta ejecución de los trabajos objeto del contrato hasta que el importe de las mismas no hubiera sido hecho efectivo al empresario.

La presentación o expedición de las certificaciones de obras no determinará el devengo del Impuesto, salvo los casos de pago anticipado del precio anteriormente indicados.

La mera expedición de certificaciones de obra no determinan el devengo del Impuesto, ya que su simple expedición no puede calificarse como entrega de bienes por no haber transmisión del poder de disposición, tal y como ésta se configura en el Impuesto.

No obstante, la puesta a disposición de las obras podrá producirse parcialmente, cuando el dueño se apropie de las obras a medida que el contratista las realiza o bien cuando se emitan certificaciones de obra mediante las cuales se ponga a disposición del dueño de la obra la parte de la obra certificada (“fase completa y terminada de la misma”).

El mecanismo de inversión del sujeto pasivo en los supuestos regulados en el artículo 84.Uno.2º.f) se aplicará exclusivamente a aquellas operaciones cuyo devengo se produzca a partir del 31 de octubre de 2012, incluyéndose este mismo día.

En el caso de certificaciones de obra expedidas antes del 31 de octubre de 2012 en las que únicamente se documente el estado de avance de las obras y, por tanto, no se ponga a disposición del dueño de la obra la totalidad o parte de la obra certificada, no se habrá producido el devengo del Impuesto, ya que éste se producirá únicamente cuando se realice el pago de dicha certificación. De esta forma, si el pago de dicha certificación de obra se realiza antes del 31 de octubre, se producirá el devengo antes de la entrada en vigor de la nueva regla contenida en el artículo 84.Uno.2º.f) de la Ley 37/1992 y no se aplicará, por tanto, el mecanismo de inversión del sujeto pasivo.

En el caso contrario de que se produzca el pago con posterioridad al 30 de octubre de 2012, sí procederá la aplicación del citado supuesto de inversión del sujeto pasivo, por lo que en la factura que haya de expedir el prestador del servicio no habrá de incluirse cuota repercutida alguna del Impuesto, sin perjuicio de las rectificaciones que en su caso se deban efectuar en la certificación de obra expedida, a efectos de la propia contabilidad del prestador y de otros tributos.

El presente extracto, elaborado con fines exclusivamente informativos y didácticos no pretende sustituir al texto íntegro de la consulta que puede ser consultado en la WEB de la Dirección General de Tributos y que constituye la verdadera manifestación de la doctrina de dicho órgano en relación con las cuestiones que se tratan en la consulta.