

PREVIO

Recientemente, la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, introdujo un nuevo supuesto de inversión del sujeto pasivo en el Impuesto sobre el Valor Añadido, añadiendo a la Ley del IVA (Ley 35/1992), el siguiente apartado f) al artículo 84, uno, 2º:

“Uno: Serán sujetos pasivos del impuesto: (...)

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.”

La inversión supone que será sujeto pasivo del IVA el empresario o profesional destinatario de la operación y no quien las entregue. Esto implica, que quien realiza la obra, deberá emitir una factura sin repercutir el IVA, y que el empresario o profesional que la recibe deberá, en su condición de sujeto pasivo, ingresar la cuota correspondiente, haciéndola figurar en su declaración como cuota devengada, teniendo de igual modo derecho a practicar su deducción de acuerdo a las normas generales.

El pasado 27 de diciembre de 2012 la Dirección General de Tributos (DGT) resolvió la consulta vinculante número V2583-12 en la que se aclara el tratamiento en el Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA) de las ejecuciones de obra. Considera la DGT que esta regla – dándose los presupuestos objetivos para ello- es aplicable a las Administraciones Públicas: *“Este precepto es de aplicación general y, por tanto, también se aplicará a los entes públicos, a las personas físicas, a las asociaciones, cooperativas y demás entidades sin ánimo de lucro o a las sociedades mercantiles 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.*

Por lo que respecta, en particular, a los entes públicos,(...) y las demás entidades sin ánimo de lucro, será necesario que éstos comuniquen expresa y fehacientemente al contratista principal que están adquiriendo el bien o servicio en su calidad de empresario o profesional.

No será necesaria, sin embargo, dicha comunicación en los supuestos en los que las citadas personas o entidades no actúen con la condición de empresario o profesional, en cuyo caso no operará el supuesto de inversión del sujeto pasivo.”

(En color verde se señala las referencias que de modo expreso realiza la DGT en su contestación a la consulta, a las Administraciones Públicas, y a los entes que conforman el Sector Público)

Número de Consulta: V2583-12

Órgano: SG de impuestos sobre el Consumo

Fecha-Salida: 27/12/2012

Normativa: Ley 37/1992 art. 84. Uno 2º f)

Descripción hechos: 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.

Cuestión planteada: Tratamiento del Impuesto sobre el Valor Añadido de las operaciones mencionadas.

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 en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen."*

El artículo 5, apartado uno, letra a), de la misma Ley, señala que se reputarán empresarios o profesionales las personas o entidades que realicen actividades empresariales o profesionales, definidas éstas en el apartado dos de dicho precepto 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, continúa dicho precepto, *"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, el artículo 5, en su apartado uno, letra d), 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."*

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, en su redacción dada por Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude (BOE de 30 de octubre), el cual establece, con efectos desde el 31 de octubre de 2012, 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) 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.

Para la correcta aplicación del citado precepto, resulta preciso delimitar a efectos de lo establecido en la Ley 37/1992 una serie de conceptos, como son lo siguientes:

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

A) Urbanizador de terrenos.

La Ley del Impuesto no define la figura del urbanizador, no obstante, en términos generales éste puede definirse como la persona o empresa que se dedica a urbanizar terrenos.

Lo más relevante en relación con la figura del promotor inmobiliario radica en la aplicación del artículo 5, apartado uno, letra d), de la Ley del Impuesto, el cual establece expresamente, según se ha mencionado anteriormente, 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.”.

A este respecto debe tenerse en cuenta que, según doctrina reiterada de este Centro Directivo (entre otras, consulta V0102-05, de 28 de enero), se considera que los propietarios de suelo adquieren la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, cuando no tuvieran previamente tal condición, desde el momento en que comiencen a serles imputados los correspondientes 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.

Es importante señalar que la condición de empresario o profesional está íntimamente ligada a la intención de venta, cesión o adjudicación por cualquier título de los terrenos que se urbanizan. Si falta este ánimo, la consideración de empresario o profesional quebrará y las operaciones se realizarán al margen del ámbito de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido.

B) Promotor de edificaciones.

En términos generales, 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.

En particular, el concepto de promotor no ha contado con una caracterización legal precisa en el ordenamiento

jurídico privado de ámbito nacional, hasta la promulgación de la Ley 38/1999, de 5 de noviembre, de Ordenación de la Edificación (BOE 6 de noviembre).

No obstante, el Tribunal Supremo, en su sentencia de 11 de octubre de 1974, consideró que el promotor es el sujeto que reúne “generalmente el carácter de propietario del terreno, constructor y propietario de la edificación llevada a cabo sobre aquél, enajenante o vendedor de los diversos pisos o locales en régimen de propiedad horizontal y beneficiario económico de todo el complejo negocio jurídico.”.

Con este punto de partida, pueden sentarse los rasgos caracterizadores de este operador jurídico: tiene una intervención decisiva en todo el proceso de construcción, la obra se realiza en su beneficio y se encamina al tráfico de venta de terceros, dichos terceros confían en su prestigio comercial, actúa como garante de la construcción correcta, contrata y elige a los técnicos y está obligado frente a los compradores a llevar a cabo una obra sin deficiencias.

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.”.

En cualquier caso, no debe confundirse la propiedad de la obra con la propiedad del solar, si bien tradicionalmente se equipara la condición de promotor con la de propietario de la obra. No obstante, en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido, tales consideraciones deben ser matizadas en el sentido de que la condición de promotor debe venir acompañada necesariamente de un título de propiedad que se refiera a la obra concernida, ya que, de otra forma, las previsiones que la Ley 37/1992 establece en relación con aspectos tales como ejecución de obra inmobiliaria (artículo 8.Dos.1º), primera entrega o exención de segundas y ulteriores entregas (artículo 20.Uno.22º), entre otras, perderían su virtualidad y se afectaría al carácter plurifásico del mismo.

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.

1.2. 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.

A) 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.

No obstante, a los efectos de la aplicación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo, estas obras han de realizarse en el marco de un proceso de urbanización de un terreno.

Ha de considerarse el proceso de urbanización de un terreno como 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, ya sea para viviendas, otros locales o edificaciones de carácter industrial etc.

Por ello, tal 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: no se considera "en curso de urbanización" un terreno respecto del que se han realizado estudios o trámites administrativos, en tanto que a dicho terreno no se le empieza a dotar de los elementos que lo convierten en urbanizado.

Conforme a todo lo indicado, la doctrina de esta Dirección General (véase, entre otras, la contestación vinculante a consulta con número de referencia V0102-05, de 28 de enero) 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, es decir, hasta que no comience la última de las fases indicadas.

En particular, el artículo 14 Texto Refundido de la Ley de Suelo, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2008, de 20 de junio (BOE de 26 de junio), dispone lo siguiente:

"1. A efectos de esta Ley, se entiende por actuaciones de transformación urbanística:

a. Las actuaciones de urbanización, que incluyen:

1. Las de nueva urbanización, que suponen el paso de un ámbito de suelo de la situación de suelo rural a la de urbanizado para crear, junto con las correspondientes infraestructuras y dotaciones públicas, una o más parcelas aptas para la edificación o uso independiente y conectadas funcionalmente con la red de los servicios exigidos por la ordenación territorial y urbanística.

2. Las que tengan por objeto reformar o renovar la urbanización de un ámbito de suelo urbanizado.

b. Las actuaciones de dotación, considerando como tales las que tengan por objeto incrementar las dotaciones públicas de un ámbito de suelo urbanizado para reajustar su proporción con la mayor edificabilidad o densidad o con los nuevos usos asignados en la ordenación urbanística a una o más parcelas del ámbito y no requieran la reforma o renovación integral de la urbanización de éste.

(...).".

De acuerdo con lo anterior, deben considerarse como ejecuciones de obra de urbanización de un terreno, a efectos de la aplicación del supuesto de inversión del sujeto pasivo contenido en el artículo 84.Uno.2º.f) de la Ley del Impuesto, 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.

B) 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.”.

C) Rehabilitación de edificaciones.

Por lo que respecta al concepto de rehabilitación citado, se debe acudir al artículo 20.Uno.22º 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.

D) Ejecución de obras.

El artículo 8 de la Ley 37/1992 califica como entregas de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes.

En particular, reciben dicha consideración, las ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación, en el sentido del artículo 6 de la citada 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.

Conforme al artículo 11 de la Ley del Impuesto, las operaciones sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido que no tengan la consideración de entregas de bienes, adquisiciones intracomunitarias o importaciones deben calificarse como prestaciones de servicios.

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 correspondiente a la ejecución de obra en la que se utilicen los mismos.

Por otro lado debe advertirse que la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido no contiene una definición del concepto de ejecución de obra, por lo que su determinación habrá que establecerla atendiendo a lo establecido en el artículo 12, apartado 1, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE 18 de diciembre), que preceptúa que las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo establecido en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil, que establece que las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas.

En relación con lo anterior, 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.

Si bien la delimitación del concepto de ejecución de obra respecto de otras figuras de contratos, como es el de arrendamiento de servicios, puede resultar, en algunos supuestos, dificultosa, no se trata de un concepto jurídico indeterminado, puesto que la regulación de dicha figura se encuentra contenida en el Código 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, pudiendo acordarse que el ejecutante ponga solamente su trabajo o que también aporte los materiales correspondientes (artículo 1.588 Código Civil). Por otro lado, en el arrendamiento de servicios lo fundamental es la prestación del servicio concreto, con independencia del resultado final.

El informe, de fecha 25 de mayo de 2010, de la Abogacía del Estado de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos, del Ministerio de Economía y Hacienda, solicitado por este Centro Directivo, en relación con la distinción entre los conceptos de arrendamiento de obra y de servicios, señala lo siguiente:

“La distinción entre el arrendamiento de servicios, locatio conducto operarum, y el arrendamiento de obra, locatio conductio operis, ex artículo 1544 del Código Civil, como señala el Tribunal Supremo “(...) radica en el objeto inmediato de la obligación del arrendador, de manera que si este se obliga a la prestación de servicios o de trabajo o de una actividad en sí misma, no del resultado que aquella prestación produce, el arrendamiento es de servicios y, en cambio si se obliga a la prestación del resultado, sin consideración al trabajo que lo crea, el arrendamiento es de obra sin que para suponer la existencia de un contrato de ésta última especie sea suficiente que la actividad se prometa en dirección a un resultado determinado (...) (STS de 10 de septiembre de 1975, y en el mismo sentido SSTs de 4 de febrero de 1950, 19 de junio de 1982, 29 de octubre de 1983, 30 de mayo de 1987 y 25 de marzo de 1988 entre otras muchas).

A diferencia del arrendamiento de obra cuya prestación es un resultado futuro, el arrendamiento de servicios exige que la prestación sea continuada y periódica en el tiempo, es decir de tracto sucesivo.

El negocio de tracto sucesivo exige una duración sostenida en el tiempo, por cuanto las partes sólo alcanzan a satisfacer la necesidad objeto de aquel si la relación se dilata o sostiene en el tiempo; de modo que la continuidad y la periodicidad de la solutio es una condición esencial de este tipo de negocios, siendo la duración un elemento causal.”.

De todo lo anterior cabe colegir que, 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.

Asimismo, la ejecución de obra se encuentra referenciada en el artículo 14.3 de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido (DOUE de 11 de diciembre de 2006).

Al tratarse por tanto de un concepto comunitario, éste ha de ser objeto de una interpretación en términos de Derecho comunitario, sin que se puedan transponer sin más los conceptos del Derecho nacional, postura ésta que ha sido mantenida reiteradamente por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea cuando ha interpretado cualquiera de los conceptos que figuran en las normas comunitarias.

En concreto y, en cuanto a la interpretación del citado precepto, ha de acudirse a la doctrina fijada en la sentencia de 14 de mayo de 1985, en el asunto C-139/84. De la misma cabe concluir que, a los efectos de este Impuesto, la ejecución de obra implica la obtención de un bien distinto a los bienes que se hayan utilizado para su realización, y ello, tanto si la operación es calificada de entrega de bienes, como si lo es de prestación de servicios. De esta afirmación ha de derivarse que la entrega o puesta a disposición del destinatario de ese nuevo

bien, que es precisamente el que se obtiene como resultado de la ejecución de la obra, determina el momento en que la operación ha de entenderse efectuada.

2.- 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, 2º y 2º bis 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.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en las entregas de bienes efectuadas en virtud de contratos de venta con pacto de reserva de dominio o cualquier otra condición suspensiva, de arrendamiento-venta de bienes o de arrendamiento de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad vinculante para ambas partes, se devengará el Impuesto cuando los bienes que constituyan su objeto se pongan en posesión del adquirente.

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

No obstante, en las prestaciones de servicios en las que el destinatario sea el sujeto pasivo del Impuesto conforme a lo previsto en los números 2º y 3º del apartado Uno del artículo 84 de esta Ley, que se lleven a cabo de forma continuada durante un plazo superior a un año y que no den lugar a pagos anticipados durante dicho período, el devengo del Impuesto se producirá a 31 de diciembre de cada año por la parte proporcional correspondiente al período transcurrido desde el inicio de la operación o desde el anterior devengo hasta la citada fecha, en tanto no se ponga fin a dichas prestaciones de servicios.

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.”

Con respecto a este último párrafo, se debe señalar que la referencia al artículo 147 del Texto Refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, debe entenderse realizada al 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 (BOE de 16 de noviembre).

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.

No obstante, el apartado seis del referido artículo 235 del texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, permite la ausencia del acto formal de recepción por razones excepcionales de interés público debidamente motivadas en el expediente; siendo esto así, el Impuesto se devengará en el momento de la ocupación efectiva de las obras o su puesta en servicio para el uso público.

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.

La entrega y puesta a disposición se podrá acreditar por cualquier medio de prueba admisible en Derecho (véase entre otras, contestación a consulta 1048-02, de 9 de julio de 2002).

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.

Por el contrario, para los casos en que no sea aplicable lo dispuesto por esta norma, habrá que estar a los diferentes elementos de prueba que concurran en cada caso para acreditar la puesta a disposición de la obra.

Sin embargo, lo anterior 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 se procede al 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.

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.

En conclusión, la doctrina de esta Dirección General en relación con el devengo del Impuesto en ejecuciones de obra inmobiliarias, cuyos destinatarios no sean Administraciones Públicas, que se entiende plenamente aplicable, se contiene en las resoluciones vinculantes de 7 de mayo de 1986 y 12 de noviembre de 1986 (BOE de 14 de mayo 4 de diciembre de 1986 respectivamente), concretándose de la siguiente manera:

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

1º. 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.

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

3º. 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.”.

Por todo ello, debe concluirse que la mera expedición de certificaciones de obra en las que se documenten el estado de avance de las obras, en cuanto aquéllas, en principio, no determinan que se cumplan las condiciones requeridas en la Ley para el devengo del Impuesto, no determinarán, por sí mismas, dicho devengo, 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”).

3.- Finalmente, sobre la cuestión relativa a la expedición de facturas, el artículo 164, apartado uno, número 3º, de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido dispone que, sin perjuicio de lo establecido en el título anterior de dicha Ley, los sujetos pasivos del Impuesto estarán obligados, con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente, a "expedir y entregar factura de todas sus operaciones, ajustada a lo que se determine reglamentariamente."

El artículo 2 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el artículo primero del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre (BOE de 29 de noviembre), regula los supuestos en que existe la obligación de expedir factura.

En concreto, el artículo 2.1 de dicha norma reglamentaria dispone lo siguiente:

“1. De acuerdo con el artículo 164.uno.3º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, los empresarios o profesionales están obligados a expedir factura y copia de ésta por las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen en el desarrollo de su actividad, incluidas las no sujetas y las sujetas pero exentas del Impuesto, en los términos establecidos en este Reglamento y sin más excepciones que las previstas en él. Esta obligación incumbe asimismo a los empresarios o profesionales acogidos a los regímenes especiales del Impuesto sobre el Valor Añadido.

También deberá expedirse factura y copia de ésta por los pagos recibidos con anterioridad a la realización de las entregas de bienes o prestaciones de servicios por las que deba asimismo cumplirse esta obligación conforme al párrafo anterior, a excepción de las entregas de bienes exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido por aplicación de lo dispuesto en el artículo 25 de la Ley del Impuesto.”

Con respecto al contenido de la factura y por lo que al objeto de la consulta se refiere, se debe hacer alusión a los apartados 3 y 4 del artículo 6 del mismo Reglamento, según los cuales:

“3. En el supuesto de que la operación que se documenta en una factura esté exenta o no sujeta al Impuesto o de que el sujeto pasivo del Impuesto correspondiente a la misma sea su destinatario, se deberá incluir en ella una referencia a las disposiciones correspondientes de la Directiva 77/388/CEE, de 17 de mayo, Sexta Directiva del Consejo en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido, o a los preceptos correspondientes de la Ley del Impuesto o indicación de que la operación está exenta o no sujeta o de que el sujeto pasivo del Impuesto es el destinatario de la operación. Lo dispuesto en este apartado se aplicará asimismo cuando se documenten varias operaciones en una única factura y las circunstancias que se han señalado se refieran únicamente a parte de ellas.

4. Deberá especificarse por separado la parte de base imponible correspondiente a cada una de las operaciones que se documenten en una misma factura en los siguientes casos:

Cuando se documenten operaciones que estén exentas o no sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido y otras en las que no se den dichas circunstancias.

Cuando se incluyan operaciones en las que el sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a aquéllas sea su destinatario y otras en las que no se dé esta circunstancia.

Cuando se comprendan operaciones sujetas a diferentes tipos del Impuesto sobre el Valor Añadido.”

En términos muy similares se manifiesta el nuevo Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el artículo 1 Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (BOE de 1 de diciembre), que entrará en vigor el próximo 1 de enero de 2013. En efecto, su artículo 6 dispone, en extracto, lo siguiente:

“1. Toda factura y sus copias contendrán los datos o requisitos que se citan a continuación, sin perjuicio de los que puedan resultar obligatorios a otros efectos y de la posibilidad de incluir cualesquiera otras menciones:

(...)

m) En el caso de que el sujeto pasivo del Impuesto sea el adquirente o el destinatario de la operación, la mención «inversión del sujeto pasivo».

(...)

2. Deberá especificarse por separado la parte de base imponible correspondiente a cada una de las operaciones que se documenten en una misma factura en los siguientes casos:

a) Cuando se documenten operaciones que estén exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido y otras en las que no se den dichas circunstancias.

b) Cuando se incluyan operaciones en las que el sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a aquéllas sea su destinatario y otras en las que no se dé esta circunstancia.

c) Cuando se comprendan operaciones sujetas a diferentes tipos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

(...).”

De acuerdo con lo anterior, las entidades contratistas deberán expedir factura en el momento en que se produzca el devengo del Impuesto, ya sea como consecuencia de la puesta a disposición o recepción total o parcial de la obra por parte de la destinataria, o bien en el momento del cobro de las correspondientes certificaciones por parte de los contratistas o subcontratistas, cuando aquél se produzca con anterioridad a la citada puesta a disposición o recepción total o parcial, debiéndose hacer constar en la misma que el sujeto pasivo del Impuesto es el destinatario de la operación o, a partir del 1 de enero de 2013, la mención “inversión del sujeto pasivo”, cuando proceda la aplicación del artículo 84.Uno.2º.f) de la Ley del Impuesto.

4.- De conformidad con todo lo señalado con anterioridad, este Centro Directivo manifiesta lo siguiente:

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

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 en los términos señalados en el artículo 5 de la misma Ley, referido en el apartado 1 de la presente contestación.

Este precepto es de aplicación general y, por tanto, también se aplicará a los entes públicos, a las personas físicas, a las asociaciones, cooperativas y demás entidades sin ánimo de lucro o a las sociedades mercantiles 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.

Por lo que respecta, en particular, a los entes públicos, las personas físicas, las asociaciones, las cooperativas y las demás entidades sin ánimo de lucro, será necesario que éstos comuniquen expresa y fehacientemente al contratista principal que están adquiriendo el bien o servicio en su calidad de empresario o profesional.

No será necesaria, sin embargo, dicha comunicación en los supuestos en los que las citadas personas o entidades no actúen con la condición de empresario o profesional, en cuyo caso no operará el supuesto de inversión del sujeto pasivo.

Con respecto a la responsabilidad por las infracciones que pudieran cometerse como consecuencia de una incorrecta aplicación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo, cabe señalar que según el artículo 179.2.d) de la Ley General Tributaria, 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 [...]”.

A estos efectos, será un elemento a tener en consideración el hecho de que el empresario o profesional que ejecute las obras o ceda personal haya recibido del destinatario una comunicación expresa y fehacientemente de que dichas operaciones 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.

4.2. 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.

Adicionalmente, y reuniéndose los requisitos anteriores, el mecanismo de inversión del sujeto pasivo también se aplicará a las ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, cuyos destinatarios sean, a su vez, el contratista principal u otros subcontratistas involucrados en el contrato principal formalizado entre el promotor y el contratista o contratistas principales.

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 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.

A estos efectos, será necesario que el contratista principal y, en su caso, los sucesivos subcontratistas destinatarios de las operaciones de ejecución de obra o de cesión de personal, 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.

Cabe aclarar igualmente que el artículo 84.Uno.2º.f) de la Ley del Impuesto resultará igualmente aplicable a las 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. Lo anterior se producirá con independencia de que el promotor actúe o no con la condición de empresario o profesional, es decir, sin que resulte relevante, a estos efectos, que se produzca o no la inversión del sujeto pasivo en las operaciones efectuadas entre el contratista principal y el promotor.

Igualmente debe aclararse que dicho artículo también resultará aplicable a las ejecuciones de obra tales como la reparación de humedades, alicatados y trabajos similares realizados tras la entrega de la obra final, pero en periodo de garantía, siempre que dichos trabajos se 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:

4.2.1. Con respecto al primero de los requisitos anteriormente citados, esto es, que las operaciones realizadas tengan por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones, conviene aclarar lo siguiente:

A) Concepto de urbanización de terrenos.

El concepto de urbanización ha sido objeto de análisis en el apartado 1.2.A) de la presente contestación, considerándose como tal aquel 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 en este ámbito se centran fundamentalmente en el tratamiento que deben recibir las ejecuciones de obras de urbanización, 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.

La resolución de estas dudas no es única por cuanto resulta necesario distinguir, en todo caso, en el marco de qué tipo de actuaciones se están llevando a cabo las mismas.

En efecto, 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 previstos en el artículo 84.Uno.2º.f) de la Ley 37/1992.

No obstante, si este tipo de operaciones se realiza de forma aislada a los procesos anteriormente señalados no

tendrá que aplicarse el citado mecanismo, con carácter general, salvo que dichas ejecuciones, en sí mismas, constituyan un proceso de urbanización o de rehabilitación.

Asimismo, cabe recordar que será necesario que el contratista principal y, en su caso, los sucesivos subcontratistas 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.

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. De esta forma, como ya se ha indicado, quedarían fuera de este concepto las operaciones de mantenimiento, reparación y conservación de una edificación. No obstante, quedarían incluidas las adiciones y mejoras que incrementen el valor de tales edificaciones, si este tipo de operaciones quedan englobadas dentro del concepto de rehabilitación.

En concreto, el concepto de rehabilitación ha sido definido en el apartado 1.2.C) de la presente contestación, concepto que, como se ha indicado, resulta de aplicación a todo tipo de edificaciones.

Asimismo, cabe recordar de nuevo que será necesario que el contratista principal y, en su caso, los sucesivos subcontratistas destinatarios de las operaciones 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 construcción o rehabilitación de edificaciones.

C) Concepto de edificaciones:

Como se señalaba en el apartado 1.2.B) de la presente contestación, el concepto de edificaciones está contenido en el artículo 6 de la Ley del Impuesto. De acuerdo con el mismo este Centro Directivo ya ha manifestado con anterioridad que se consideran edificaciones, entre otras, las siguientes:

- Los elementos que componen un parque solar, incluidas, entre otras, las instalaciones fotovoltaicas (placas solares), líneas de conexión o evacuación de la energía producida, centros de entrega y transformación de energía, y las líneas de conexión de generación (véase contestación a consulta vinculante V0023-10, de 18 de enero).
- Los aerogeneradores, que constituyen instalaciones especiales para la producción de electricidad y que se encuentran unidos al terreno donde se cimientan de forma fija (V1921-09, de 1 de septiembre).
- Los depósitos de agua (véase contestación a consulta 0711-02, de 13 de mayo).
- Instalaciones industriales, tales como las subestaciones y centros de transformación, cuando estén unidas permanentemente al suelo o a otro inmuebles y sean susceptibles de utilización autónoma e independiente.
- Las casas prefabricadas y otras construcciones modulares que se unan permanentemente al suelo y que, objetiva y legalmente consideradas, sean susceptibles de ser utilizadas como vivienda (es indiferente a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido el hecho de vender la casa prefabricada a un consumidor final o a un distribuidor que luego la revenderá).

Lo mismo resultaría de aplicación a las construcciones modulares que, cumpliendo los requisitos citados, sirvan al desarrollo de una actividad económica, como puede ser el caso de aulas para colegios prefabricadas.

No obstante lo anterior, en el supuesto de que la casa prefabricada pueda ser objeto de traslado a otro lugar, sin quebranto de la materia ni menoscabo del objeto, no se estaría ante una edificación (véase contestación a consulta 0821-04, de 30 de marzo).

Por el contrario, no se consideran edificaciones, entre otras, las siguientes:

- Las obras de urbanización de terrenos, tales como abastecimiento y evacuación de aguas, suministro de energía

eléctrica, redes de distribución de gas, instalaciones telefónicas, accesos, calles y aceras.

- Las acequias, desagües y zonas de servidumbre (véase contestación a consulta vinculante V0989-11, de 14 de abril).
- Las placas solares que puedan ser desmontadas sin menoscabo o quebranto para su ubicación en un lugar diferente de su emplazamiento original (véase contestación a consulta vinculante V0023-10, de 18 de enero).
- Los viveros flotantes (bateas) de cultivo de mejillón.

4.2.2. Con respecto al segundo de los requisitos anteriormente citados, esto es, que las operaciones realizadas tengan la naturaleza jurídica de ejecuciones de obra, se debe señalar que, de acuerdo con el criterio de este Centro Directivo, tienen la consideración de ejecuciones de obra, entre otras:

- 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 (véase, entre otras, contestación a consulta vinculante con número de referencia V2275-11, de 27 de septiembre).
- 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 (véase, entre otras, contestación a consulta vinculante con número de referencia V2658-07, de 10 de diciembre)
- Operaciones de mantenimiento de instalaciones en cualquiera de las modalidades contractuales bajo las que se realicen (véase contestación a consulta vinculante con número de referencia V1772-11, de 7 de julio).
- 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, (véase, entre otras, contestación a consulta vinculante con número de referencia V1557-11, de 16 de junio).
- Actividades de viabilidad, mantenimiento y vigilancia de vías públicas, realizadas en el marco de un contrato de conservación y mantenimiento, incluyendo la retirada de objetos de la calzada, la reparación de defectos en la calzada, la señalización de situaciones de peligro, 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. (véase contestación a consulta vinculante con número de referencia V1827-11, de 18 de julio).
- 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 (véase, entre otras, contestación a consulta

vinculante con número de referencia V0966-12, de 7 de mayo).

- 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 (véase, entre otras, contestación a consulta vinculante con número de referencia V0325-11, de 14 de febrero).

- Suministro de materiales que no sean objeto de instalación y montaje.

4.2.3. Otra de las dudas que se plantean en el escrito de consulta concierne al tratamiento de los 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.

En relación con la cuestión planteada, es necesario tener en cuenta lo señalado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, entre otras, en sus sentencias de 25 de febrero de 1999, C-349/96, y de 29 de marzo de 2007, C-111/05, en las que dicho Tribunal se planteó cuales deben ser los criterios para decidir, en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido, si una operación que está compuesta por varios elementos debe ser considerada como una prestación única o como dos o más prestaciones diferentes que deben ser apreciadas separadamente.

En este sentido, el Tribunal ha señalado en su sentencia de 25 de febrero de 1999 que, en relación con la consideración de una operación como una prestación única o como varias prestaciones principales distintas de la principal, hay que considerar si uno o varios elementos constituyen la prestación principal o, a la inversa, si uno o varios elementos deben ser considerados como una o varias prestaciones accesorias que comparten el trato fiscal de la prestación principal. 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 (sentencia de 22 de octubre de 1998, Madgett y Baldwin, asuntos acumulados C-308/96 y C-94/97).

Por otra parte, en la sentencia de 29 de marzo de 2007, el Tribunal 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 indisociable cuyo desglose resultaría artificial de forma que todos los elementos que integran la operación de que se trata resultan necesarios para llevarla a cabo y están estrechamente vinculados entre sí (sentencia Levob Verzekeringen y OV Bank, antes citada,).

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 por no constituir un fin en sí mismas, sino contribuir a la mejor prestación de dicho servicio principal.

Para responder a esta cuestión debe tenerse en cuenta que la regla de inversión del sujeto pasivo exige, en un primer estadio, que la obra en su conjunto haya sido calificada como de construcción o rehabilitación de edificaciones o como de urbanización de terrenos. En un segundo estadio, 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.

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.

En efecto, la naturaleza del contrato o subcontrato mixto del que se derive que necesariamente deben realizarse ejecuciones de obra a favor del contratista o promotor y otras prestaciones de servicios o entregas de bienes, no desvirtúa su anclaje en la ejecución de obra inmobiliaria que supone la realización de un proceso de urbanización de terrenos o de construcción o rehabilitación de edificaciones y que da lugar a la aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo.

Lo anterior será de aplicación con independencia de la ponderación en el contrato mixto de la parte correspondiente a la prestación de servicios y de la parte correspondiente a la ejecución de obra, con o sin aportación de materiales, salvo que esta última fuera notablemente irrelevante respecto de la primera.

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.

De esta forma, pero en sentido inverso, deberá evitarse el desglose artificial de operaciones que debe ser tratadas como una única operación, conforme al criterio señalado a efectos de la aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo para no alterar la funcionalidad del sistema del Impuesto sobre el Valor Añadido, cuando todos los elementos que integren la operación de que se trate resulten necesarios para llevarla a cabo y están estrechamente vinculados entre sí.

4.2.4. Para la aplicación del supuesto de inversión del sujeto pasivo del artículo 84.Uno.2º.f) de la Ley del Impuesto por lo que respecta a las operaciones de cesión de personal es necesario que concurren, además del requisito subjetivo previamente señalado (que el destinatario de las operaciones actúe con la condición de empresario o profesional), 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.](#)

Las normas de devengo de las distintas operaciones objeto de consulta han sido tratadas en el apartado 2 de la presente contestación. Por tanto, habrá que estar a dichas reglas a la hora de determinar el momento en que resulta exigible el Impuesto en cada una de estas operaciones.

Por otro lado, cabe aclarar que el mecanismo de inversión del sujeto pasivo en los supuestos regulados en el artículo 84.Uno.2º.f) de la Ley 37/1992 se aplicará exclusivamente a aquellas operaciones cuyo devengo se produzca a partir del 31 de octubre de 2012, incluyéndose este mismo día, sin que tenga relevancia, a estos efectos, el periodo de liquidación.

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 conformidad con el artículo 75. Dos de la Ley del Impuesto. 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.

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.